INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS Board®

ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების ცბობარი

2022 წლის გამოცემა
I ტომი

IAPN™ ISA® ISQM™

ეთიკისა და აუდიტის საერთაშორისო ფონდი (IFEA), აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IAASB®) და ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (IFAC®) პასუხს არ აგებენ იმ ზარალზე, რომელიც განიცადა პირმა, წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებული მასალის საფუძველზე მოქმედების ან თავის შეკავების შედეგად, მიუხედავად იმისა, რითი იყო გამოწვეული ეს ზარალი, დაუდევრობით თუ სხვა მიზეზით.

International Standards on Auditing (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Assurance Engagements (მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Review Engagements (მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Quality Management (ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Related Services (აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Auditing Practice Notes (აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნებს), განსახილველ პროექტებს, საკონსულტაციო დოკუმენტებსა და IAASB-ს სხვა პუბლიკაციებს გამოსცემს IFAC და საავტორო უფლებაც IFAC-ს ეკუთვნის.

საავტორო უფლება © 2023 წლის ოქტომბერი, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა ან შეძენა www.iaasb.org ვებგვერდის მეშვეობით. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია IFAC-ის წერილობითი ნებართვა.

The 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Quality Management' 'International Standards on Related Services', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQM', 'IAPN' და ლოგო IAASB IFAC-ის სავაჭრო ნიშნებია, ან IFAC-ის რეგისტრირებული სავაჭრო და მომსახურების ნიშნებია აშშ-სა და სხვა ქვეყნებში.

IAASB-ს საქმიანობისთვის აუცილებელი პროცესების განხორციელებას ხელს უწყობს IFAC.

საავტორო უფლების, სავაჭრო ნიშნებისა და ნებართვის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად გთხოვთ მიმართოთ permissions ან დაგვიკავშირდეთ permissions@ifac.org.

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, NewYork, NY 10017
T+1(212) 286-9344 F+1(212) 286-9570
www.iaasb.org

978-1-60815-567-5

წინამდებარე ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2022 წლის გამოცემა, რომელიც მოამზადა International Auditing and Assurance Standards Board და 2023 წლის ოქტომბერში ინგლისურ ენაზე გამოსცა International Federation of Accountants (IFAC), ქართულ ენაზე თარგმნა ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურმა 2024 წლის მაისში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. *ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2022 წლის გამოცემის* თარგმნის პროცედურული პროცესი განიხილა IFAC-მა და თარგმანი შესრულდა *„დადგენილება პოლიტიკის შესახებ - IFAC-ის მიერ გამოცემული სტანდარტების თარგმნისა და გამრავლების პოლიტიკა“* - შესაბამისად. *ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2022 წლის გამოცემის* დამტკიცებულ ტექსტად მიიჩნევა IFAC-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი. IFAC თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას თარგმანის სისწორესა და სისრულეზე, ან ქმედებებზე, რომლებიც შეიძლება მოჰყვეს ცნობარის გამოყენებას.

ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2022 წლის გამოცემა, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2023 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2022 წლის გამოცემა, ქართულენოვანი ტექსტი © 2024 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ორიგინალური ვერსიის სახელწოდება: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition*, ISBN: 978-1-60815-546-0

წინამდებარე დოკუმენტის გამრავლების, შენახვის, ან გადაცემის, ან სხვა ანალოგიური მიზნით გამოყენებისთვის ნებართვის მისაღებად დაგვიკავშირდით: Permissions@ifac.org

სავაჭრო ნიშნები, რეგისტრირებული სავაჭრო ნიშნები და მომსახურების ნიშნები

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®

International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD®

ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური

ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი

2022 წლის გამოცემა

I ტომი

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური

თბილისი 2024

მთარგმნელები: **ბაბი ალავერდაშვილი, თეონა მესხი**
(საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური)

ექსპერტები: **თ. ყეინაშვილი** (შპს „იუაი“)
ზ. მამუკელაშვილი (სს „პაშა ბანკი“)
ვ. ცაბაძე (შპს „გრანთ თორნთონ“)
ქ. ყანჩაშვილი (შპს „იუაი“)
მ. აბაიაძე (საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია)
ი. პაპასქუა (აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაცია)
დ. სხილაძე (ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური)

ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი

ნაწილი I

სარჩევი

გვ·

ცნობარის 2021 წლის გამოცემაში შესული ცვლილებები და უახლესი გამოცემები 1-5

IAASB, IFEA და IFAC..... 6-8

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტების სტრუქტურა 9

ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობა 10-16

ტერმინების გლოსარი 17-65

ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტები

ხმსს 1 - ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს..... 66-189

ხმსს 2 - გარიგების ხარისხის მიმოხილვა 190-220

გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი 200-299 ზოგადი პრინციპები და პასუხისმგებლობები

ასს 200 - დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ... 221-264

ასს 210 - აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება 265-298

ასს 220 (გადასინჯული) - ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა 299-363

ასს 230 - აუდიტის დოკუმენტაცია 364-383

ასს 240 - აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით 384-450

ასს 250 (გადასინჯული) - კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს 451-477

ასს 260 (გადასინჯული) - მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 478-518

ასს 265 - მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ 519-535

300-499 რისკის შეფასება და შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

ასს 300 - ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა 536-554

ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება 555-754

ასს 320 - არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს 755-768

ასს 330 - აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის 769-804

ასს 402 - აუდიტორული მოსაზრებები სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე 805-838

ასს 450 - აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება 839-857

500-599 აუდიტის მტკიცებულება

ასს 500 - აუდიტის მტკიცებულება 858-891

ასს 501 - აუდიტის მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის 892-905

ასს 505 - გარე მხარეების დადასტურება 906-922

ასს 510 - პირველი აუდიტის გარიგება – საწყისი ნაშთები 923-940

ასს 520 - ანალიზური პროცედურები 941-952

ასს 530 - აუდიტორული შერჩევა 953-976

ასს 540 (გადასინჯული) - სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი 977-1083

ასს 550 - დაკავშირებული მხარეები 1084-1123

ასს 560 - შემდგომი მოვლენები 1124-1141

ასს 570 (გადასინჯული) - ფუნქციონირებადი საწარმო 1142-1182

ასს 580 - ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია 1183-1204

600-699 სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება

ასს 600 - სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით) 1205-1271

ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება 1272-1303

ასს 620 - აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება 1304-1329

700-799 აუდიტორის დასკვნები და დასკვნის შედგენა

ასს 700 (გადასინჯული) - მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ 1330-1405

ასს 701 - აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში 1406-1441

ასს 705 (გადასინჯული) - მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში 1442-1482

ასს 706 (გადასინჯული) - მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში 1483-1507

ასს 710 - შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება 1508-1532

ასს 720 (გადასინჯული) - აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით 1533-1596

800-899 სპეციალიზებული სფეროები

ასს 800 (გადასინჯული) - სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი 1597-1629

ასს 805 (გადასინჯული) - სპეციფიკური საკითხები - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი 1630-1670

ასს 810 (გადასინჯული) - გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ 1671-1708

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები

ასპშ 1000 - ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის თავისებურებები 1709-1816

ახალი და გადასინჯული სტანდარტები, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული

ასს 600 (გადასინჯული) - სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით) .....1817 -1931
ასს 600-ით (გადასინჯული) გამოწვეული სხვა საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი შესწორებები .....1932 -1981

2021 წლის გამოცემის შემდეგ ცნობარში შესული ცვლილებები და უახლესი გამოცემები

მითითებები

წინამდებარე ცნობარი შეიცავს მინიშნებებს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებსა (ბასს) და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებზე (ფასს სტანდარტები). თუ სხვა რამ არ არის სპეციალურად მითითებული, ბასს-ებსა და ფასს სტანდარტებზე მინიშნებებში იგულისხმება ის ბასს-ები და ფასს სტანდარტები, რომლებიც მოქმედებდა შესაბამისი დოკუმენტის მომზადების თარიღისთვის. ამიტომ, მკითხველებს რეკომენდაცია ეძლევათ, რომ თუ ამის შემდეგ გამოსულია გადასინჯული ბასს ან ფასს სტანდარტი, უნდა მიმართონ ბასს-ების ან ფასს სტანდარტების ბოლო ვერსიას.

ცნობარში, სადაც ნახსენებია „ქვეყანა“, უნდა იგულისხმოთ „ქვეყანა“ ან „იურისდიქცია“.

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IAASB) მიერ გამოცემული დოკუმენტები

ამ ცნობარში შესულია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ ხარისხის მართვასთან, აუდიტთან, მიმოხილვასთან, სხვა მარწმუნებელ და დაკავშირებულ მომსახურებასთან დაკავშირებით გამოცემული ოფიციალური დოკუმენტების სრული ნაკრები, ასევე არაოფიციალური (არასავალდებულო) დოკუმენტები _ „აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები“ (ასპშ). გარდა ამისა, ცნობარი შეიცავს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტების წინასიტყვაობას, ტერმინების გლოსარს და სხვა არაოფიციალურ მასალას. IAASB-ის ცნობარის წინამდებარე 2022 წლის გამოცემამ ჩაანაცვლა ამ ცნობარის 2021 წლის გამოცემა.

დამატებები და ცვლილებები

IAASB-ს ცნობარის I ნაწილი

ხარისხის მართვის სტანდარტები

შემდეგი სტანდარტები უკვე შესულია IAASB-ის ცნობარის წინამდებარე 2022 წლის გამოცემაში:

- ხმსს 1 _ „*ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“;*
- ხმსს 2 _ „*გარიგების ხარისხის მიმოხილვა*“;

- ასს 220 (გადასინჯული) _ *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“.*

IAASB-ს ცნობარის 2021 წლის გამოცემაში ეს სტანდარტი განთავსებული იყო 1669-1889 გვერდებზე. მთელ ცნობარში შეტანილია ყველა ცვლილება, რაც აუცილებელი იყო ზემოაღნიშნული გადამუშავებული სტანდარტების მისათითებლად. IAASB-ს 2022 წლის ცნობარში ასევე გათვალისწინებულია ამ სტანდარტების გადამუშავებით გამოწვეული სხვა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და დაკავშირებული მასალის შესაბამისი ცვლილებები, რომლებიც 2021 წლის გამოცემაში წარმოდგენილი იყო 1890-1934 გვ., მათ შორის, საჭიროებისამებრ განახლებულია სტანდარტებისა და პუნქტების მითითებები, რაც განაპირობა ხარისხის მართვის სტანდარტების გადამუშავებამ.

IAASB-ს ცნობარის II ნაწილი

4400 (გადასინჯული) _ *„გარიგებები შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“* _ უკვე შესულია IAASB-ის ცნობარის წინამდებარე 2022 წლის გამოცემაში. IAASB-ს ცნობარის 2021 წლის გამოცემაში ეს სტანდარტი განთავსებული იყო 373-404 გვ. მთელ ცნობარში შეტანილია ყველა ცვლილება, რაც აუცილებელი იყო ზემოაღნიშნული გადამუშავებული სტანდარტის მისათითებლად. IAASB-ს 2022 წლის ცნობარში ასევე გათვალისწინებულია ახალი და გადამუშავებული ხარისხის მართვის სტანდარტების გამოცემით გამოწვეული სხვა საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი ცვლილებები, რომლებიც IAASB-ს ცნობარის 2021 წლის გამოცემაში წარმოდგენილი იყო 405-487 გვ., II ნაწილში, მათ შორის, საჭიროებისამებრ განახლებულია სტანდარტებისა და პუნქტების მითითებები, რაც განაპირობა ზემოაღნიშნული სტანდარტების გადამუშავებამ.

IAASB-ს ცნობარის III ნაწილი

IAASB-ის ცნობარის 2022 წლის გამოცემაში გათვალისწინებულია მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურულ საფუძვლებში შეტანილი ახალი და გადამუშავებული ხარისხის მართვის სტანდარტების გამოცემით გამოწვეული შესაბამისი ცვლილებები, რაც IAASB-ის ცნობარის 2021 წლის გამოცემაში წარმოდგენილი იყო 96-98 გვ., III ნაწილში.

გაუქმება

შემდეგი სტანდარტები, რომლებიც შეტანილი იყო 2021 წლის IAASB-ს ცნობარში, ამოღებულია ცნობარის 2022 წლის გამოცემიდან და ჩანაცვლებულია გადასინჯული სტანდარტით, რომელიც ამჟამად ძალაშია.

IAASB-ს ცნობარის I ნაწილი

- ხჯსს 1 _ *„ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.*
- ასს 220 _ *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“.*

IAASB-ს ცნობარის II ნაწილი

- დმსს 4400 _ *„გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“ (ყოფილი ასს 920).*

IAASB-ს ცნობარის III ნაწილი

IAASB-ს ცნობარის 2022 წლის გამოცემის III ნაწილში არანაირი მასალა არ არის ამოღებული.

სტანდარტები, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული

IAASB-ს ცნობარის 2022 წლის გამოცემის 1-ელი ნაწილის ბოლოს შეტანილია შემდეგი სტანდარტი და მისი გადასინჯვით გამოწვეული სხვა საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი ცვლილებები, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული:

- ასს 600 (გადასინჯული) _ *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“* (1817 -1931 გვ.)
- ასს 600-ით (გადასინჯული) გამოწვეული სხვა საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი ცვლილებები (1932-1981 გვ.)

IAASB-ს ცნობარის 2022 წლის გამოცემაში შეტანილი სარედაქციო ხასიათის და სხვა ცვლილებები

ქვემოთ ჩამოთვლილია ყველა ძირითადი ცვლილება, უმნიშვნელო სარედაქციო ხასიათის შესწორებების გარდა, რომელიც შეტანილია ადრე გამოქვეყნებულ ცნობარსა და დოკუმენტებში.

გასს 1-ის ცვლილებების გათვალისწინება

როგორც აღნიშნულია IAASB-ისა და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (გასსს) საკონტაქტო სამუშაო ჯგუფის პუბლიკაციაში - *„გასს 1-ის შესწორებები და მათი გავლენა ასს-ებზე: ინფორმაციის*

გამჟღავნება სააღრიცხვო პოლიტიკასთან დაკავშირებული არსებითი ინფორმაციის შესახებ“ (2022 წლის ნოემბერი), IAASB-ს ცნობარის 2022 წლის გამოცემაში ცვლილებები განხორციელდა ბასსს-ის მიერ ბასს 1-ში _ *„ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ _ შეტანილი გარკვეული მცირე მასშტაბის შესწორებების ასახვის მიზნით.

- ქვემოთ ჩამოთვლილ სტანდარტებში განახლდა აუდიტორების დასკვნების ნიმუშები, რათა ასახულიყო ტერმინის „ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვა“ შეცვლა ტერმინით „არსებითი ინფორმაცია სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ“:
  - ასს 510 - *პირველი აუდიტის გარიგება – საწყისი ნაშთები;*
  - ასს 570 (გადასინჯული) - *ფუნქციონირებადი საწარმო;*
  - ასს 600 - *სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით);*
  - ასს 600 (გადასინჯული) - *სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით);*
  - ასს 700 (გადასინჯული) - *მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ;*
  - ასს 705 (გადასინჯული) - *მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში;*
  - ასს 706 (გადასინჯული) - *მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში;*
  - ასს 710 - *შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება;*
  - ასს 720 (გადასინჯული) - *აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით;*
  - მგსს 2400 (გადასინჯული) - *გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ.*
- ზემოაღნიშნული ტერმინის ცვლილების ასახვის მიზნით ასევე განახლდა აუდიტის გარიგების წერილის ნიმუშები, რომელიც მოცემულია ასს 210-ის _ „*აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთ*ანხმება“ - 1-ელ დანართსა და მგსს 2400-ის (გადასინჯული) 1-ელ დანართში.

ნაწილი I

- ცნობარის დასაწყისში „ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის როლი“ ნაწილში დაემატა ინფორმაცია, რომელიც ეხება IAASB-ს და ეთიკისა და აუდიტის საერთაშორისო ფონდს.

- განახლდა ტერმინების გლოსარი ხარისხის მართვის სტანდარტებსა და დმსს 4400-ში (გადასინჯული) მოცემული ახალი და შეცვლილი განმარტებების გასათვალისწინებლად.
- ასს 600-ის მე-4 და მე-11 პუნქტებში შესულია ცვლილებები, სქოლიოებში ასს 220-ის (გადასინჯული) მისათითებლად (რაც ცნობარის წინა გამოცემაში გათვალისწინებული არ იყო „შესაბამისი ცვლილებების“ ნაწილში).
- ცვლილებები შევიდა ასს 600-ის გ33-გ35 პუნქტებში, ტერმინის „ხარისხის კონტროლი“ ტერმინით „ხარისხის მართვა“ შეცვლის ასახვის მიზნით და ხმსს 1-ის ტერმინოლოგიასთან შესაბამისობის მისაღწევად (რაც ცნობარის წინა გამოცემაში გათვალისწინებული არ იყო „შესაბამისი ცვლილებების“ ნაწილში).
- ასს 510-ში დანართში გაუქმდა „შენიშვნა“, რაც საჭირო აღარ იყო 1-ელ ნიმუშში.
- ასს 705-ში (გადასინჯული), მე-2 ნიმუშში, სათაურის „სხცა ინფორმაცია“ ნაწილში გასწორდა შეცდომა. მითითებული „პირობითი“ მოსაზრება შეიცვალა „უარყოფითი“ მოსაზრებით.
- განახლდა ასს 800-ის (გადასინჯული) მე-10 პუნქტი, ასს 315-თან (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისობის მისაღწევად.

ნაწილი II

- მგსს 3402-ის მე-2 დანართის მე-2 ნიმუში _ გასწორდა ბესსს-ის კოდექსის აღწერა, 1-ელი ნიმუშის შესაბამისად.
- მგსს 3410-ის გ127 პუნქტთან დაკავშირებულ სქოლიოში შევიდა ცვლილება მგსს 3000-ის (გადასინჯული) მითითების გასასწორებლად.
- განახლდა დმსს 4400 (გადასინჯული) ნაცრისფერი ფონის გასაუქმებლად, რაც საჭირო აღარ არის.
- განახლდა დმსს 4410-ის (გადასინჯული) გ9 პუნქტი, ხარისხის მართვის სტანდარტებში გამოყენებულ ტერმინოლოგიასთან შესაბამისობის მისაღწევად (რაც ცნობარის წინა გამოცემაში გათვალისწინებული არ იყო „შესაბამისი ცვლილებების“ ნაწილში).

IAASB, IFEA და IFAC

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IAASB®) შესახებ

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IAASB®) სტანდარტების დამდგენი დამოუკიდებელი საერთაშორისო ორგანოა. IAASB, ემსახურება რა საზოგადოების ინტერესებს, ადგენს მაღალი ხარისხის საერთაშორისო სტანდარტებს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების, ხარისხის მართვის, მიმოხილვის და აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურებისთვის და ხელს უწყობს საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტების კონვერგენციას. ამით IAASB ამაღლებს პროფესიონალების საქმიანობის ხარისხსა და ერთგვაროვნებას მთელ მსოფლიოში, ასევე განამტკიცებს საზოგადოების ნდობას აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების პროფესიის მიმართ საერთაშორისო მასშტაბით.

IAASB დამოუკიდებლად შეიმუშავებს და გამოსცემს სტანდარტებს საბჭოს მიერ დამტკიცებული პროცედურული პროცესისა და საზოგადოებრივი ინტერესების საზედამხედველო საბჭოს (PIOB) მიერ დამტკიცებული ჩარჩო დოკუმენტის შესაბამისად, მისი ზედამხედველობით. საბჭოს სხდომები ღიაა საზოგადოებისთვის, ხოლო დღის წესრიგის მასალები ქვეყნდება IAASB ვებგვერდზე.

დამატებითი ინფორმაციისთვის გთხოვთ ეწვიოთ ვებგვერდს www.iaasb.org.

ეთიკისა და აუდიტის საერთაშორისო ფონდის (IFEA) შესახებ

ეთიკისა და აუდიტის საერთაშორისო ფონდი (შემდგომში „ფონდი“) წარმოადგენს არაკომერციულ ორგანიზაციას, რომელიც ხელს უწყობს მაღალი ხარისხის საერთაშორისო სტანდარტების დადგენას ეთიკის, აუდიტისა და სხვა მარწმუნებელი მომსახურებისთვის, საზოგადოებრივი ინტერესებიდან გამომდინარე. ფონდი თავის მისიას ასრულებს სტანდარტების დამდგენი ორი საბჭოს _ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოსა და ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მეშვეობით.

ფონდი უზრუნველყოფს მონიტორინგის ჯგუფის 2020 წლის ივლისის ანგარიშში - „რეკომენდაციები, აუდიტისა და ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების დადგენის სისტემის გაძლიერება“ - გათვალისწინებული ძირითადი რეკომენდაციის რეალიზებას.

ფონდის მისიაა ეთიკის, აუდიტისა და სხვა მარწმუნებელი მომსახურებისთვის მაღალი ხარისხის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავების პროცესის ხელშეწყობა:

- დამოუკიდებელი, ტექნიკურად კვალიფიციური და მკაცრი სტანდარტების დადგენის პროცესის უზრუნველყოფით ეთიკის, აუდიტისა და სხვა მარწმუნებელი მომსახურებისთვის;
- საზოგადოებრივი ინტერესების მხარდაჭერით ეთიკის, აუდიტისა და სხვა მარწმუნებელი მომსახურების სტანდარტების დადგენის მთელი პროცესის განმავლობაში; და
- IAASB-ისა და IESBA-ს მეშვეობით კვლევების ჩატარებით საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავების, სამოქმედოდ შემოღებისა და დანერგვის პროცესის ხელშეწყობისა და დაინტერესებულ მხარეთა გათვითცნობიერებისა და ინფორმირებულობის უზრუნველყოფის მიზნით.

გამჭვირვალე, მაღალი ხარისხის საერთაშორისო სტანდარტები გარე ანგარიშგების გლობალური არქიტექტურის არსებითი საყრდენია. მათი სამოქმედოდ შემოღება და დანერგვა გააუმჯობესებს მაღალი ხარისხის ფინანსურ და არაფინანსურ ინფორმაციაზე დაინტერესებული მხარეებისა და ინვესტორების წვდომას და აამაღლებს საზოგადოების ნდობას გარე ანგარიშგებისა და მის შესახებ გაცემული რწმუნების მიმართ, ასევე დააჩქარებს ეკონომიკურ ზრდას.

დამატებითი ინფორმაციისთვის ეწვიეთ ფონდის ვებგვერდს www.ethicsandaudit.org.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) შესახებ

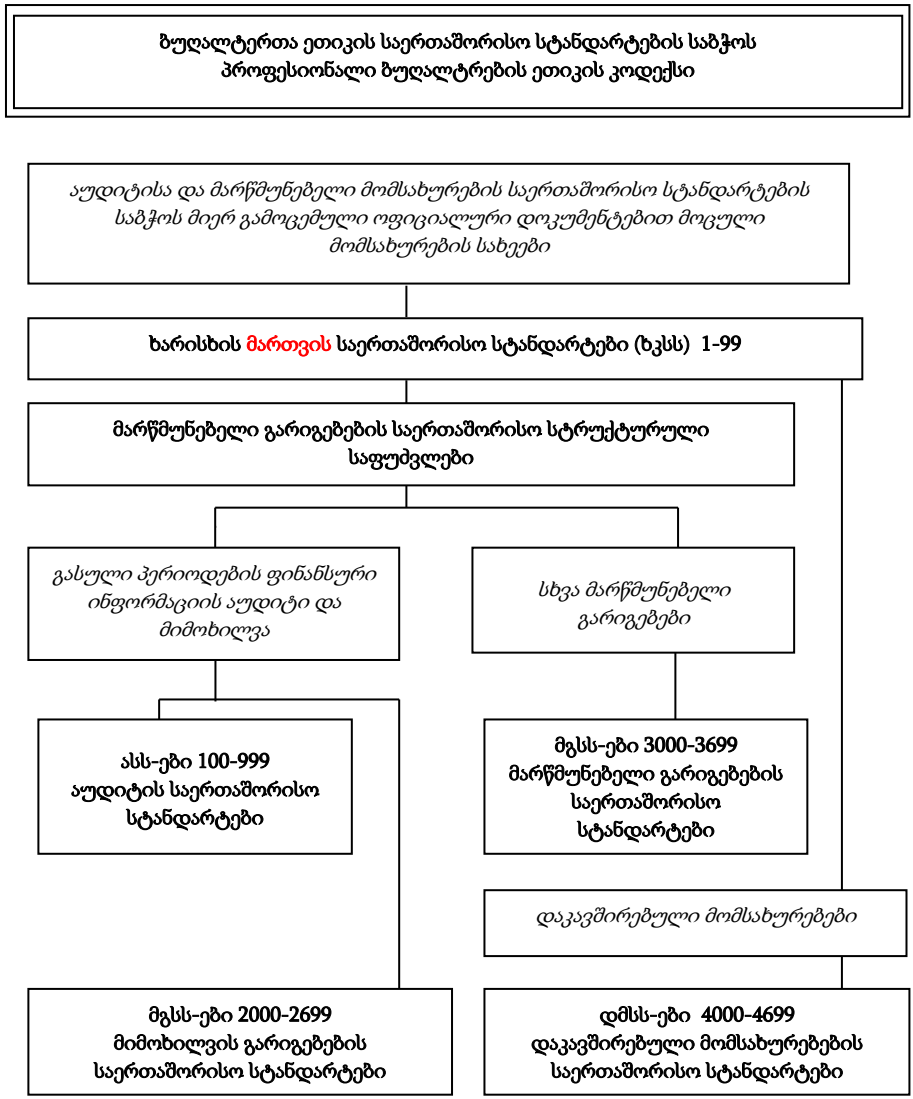
ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია® (IFAC®) ბუღალტერთა გლობალური პროფესიული ორგანიზაციაა. იგი ემსახურება საზოგადოებრივ ინტერესებს: წევრ ორგანიზაციებთან თანამშრომლობით, რათა ხელი შეუწყოს პროფესიონალი ბუღალტრების კვალიფიციური, მცოდნე და ეთიკური სამუშაო ძალის ფორმირებას მთელ მსოფლიოში, ასევე კერძო და საჯარო სექტორის სტაბილური, სიცოცხლისუნარიანი ორგანიზაციების, ძლიერი საერთაშორისო ფინანსური ბაზრებისა და ეკონომიკის ფორმირებისა და განვითარების ხელშეწყობით.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციაში ამჟამად გაერთიანებულია 180-ზე მეტი წევრი ორგანიზაცია 135-ზე მეტი იურისდიქციიდან. ამ ორგანიზაციებში წარმოდგენილია 3 მლნ-ზე მეტი წევრი პროფესიონალი ბუღალტერი, რომლებიც დაკავებულნი არიან საზოგადოებრივი პრაქტიკით, მოღვაწეობენ განათლების სფეროში, სახელმწიფო სამსახურში, ეკონომიკის სხვადასხვა სექტორში.

საზოგადოების წინაშე აღებული ვალდებულებების შესასრულებლად, ბსფ ხელს უწყობს მაღალი ხარისხის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებას, სამოქმედოდ შემოღებასა და დანერგვას აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს საქმიანობის მხარდაჭერითა და ხელშეწყობით.

დამატებითი ინფორმაციისთვის ეწვიეთ ბსფ-ის ვებგვერდს: www.ifac.org

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ოფიციალური დოკუმენტების სტრუქტურა



ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობა

(ძალაშია 2011 წლის 15 დეკემბრიდან)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი 1-2

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს დოკუმენტები 3-4

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ოფიციალური დოკუმენტები 3-4

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული საერთაშორისო სტანდარტების უფლებამოსილება 5-17

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები 11

ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტები 12

სხვა საერთაშორისო სტანდარტები 13-16

პროფესიული განსჯა 17

საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება 18-19

არაოფიციალური მასალა 20-22

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები..... 21-22

სხვა საერთაშორისო სტანდარტებთან დაკავშირებული პრაქტიკის შენიშვნები..... 23

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს თანამშრომლების პუბლიკაციები 24

ენა 25

შესავალი

1. *ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების* ცნობარის წინასიტყვაობა გამოიცა იმ მიზნით, რომ ხელი შეუწყოს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტების მოქმედების სფეროსა და უფლებამოსილების უკეთ გაგებას, რაც ჩამოყალიბებულია დოკუმენტში - აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს კომპეტენცია.

2. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ევალება საერთაშორისო სტანდარტებისა და სხვა დოკუმენტების კომპლექტის შემუშავება, რომელიც საყოველთაოდ იქნება აღიარებული მთელს მსოფლიოში. საბჭოს წევრები მოქმედებენ მსოფლიო მასშტაბით საზოგადოებისა და ბუღალტრის პროფესიის ინტერესების სასარგებლოდ. ამის გამო, ამა თუ იმ საკითხზე საბჭოს წევრების პოზიცია შეიძლება არ შეესაბამებოდეს მათი ქვეყნების ან ფირმის პრაქტიკას, ან იმ ორგანიზაციების პოზიციას, რომლებმაც წამოაყენეს მათი კანდიდატურა აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს წევრობისთვის.

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს დოკუმენტები

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ოფიციალური დოკუმენტები

3. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ოფიციალური დოკუმენტები არეგულირებს აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს, რომლებიც ტარდება საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს დოკუმენტები არ აუქმებს ადგილობრივი კანონმდებლობის მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან სხვა ინფორმაციის მარწმუნებელ გარიგებებს და რომელთა შესრულებაც მოითხოვება ამა თუ იმ ქვეყნის ეროვნული სტანდარტებით. იმ შემთხვევაში, როდესაც ადგილობრივი კანონმდებლობის მოთხოვნები განსხვავდება ან ეწინააღმდეგება აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტებს ამა თუ იმ კონკრეტულ საკითხზე, გარიგება, რომელიც შესრულდება ადგილობ-

რივი კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად, ავტომატურად არ ნიშნავს იმას, რომ შესრულებულია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტების მოთხოვნები. პროფესიონალმა ბუღალტერმა არ უნდა განაცხადოს, რომ დაიცვა აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტების მოთხოვნები, თუ მან სრულად არ დააკმაყოფილა კონკრეტული გარიგების შესაფერისი ყველა სტანდარტის ყველა მოთხოვნა.

4. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ოფიციალური დოკუმენტებია საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც ქვეყნდება აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ დადგენილი, სტანდარტების დამტკიცებისა და გამოცემის პროცედურების (პროცედურული პროცესის) დასრულების შემდეგ.

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული საერთაშორისო სტანდარტების უფლებამოსილება

5. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს) უნდა გამოიყენებოდეს გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტში.

6. მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტები (მგსს) უნდა გამოიყენებოდეს გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვაში.

7. მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტები (მგსს) უნდა გამოიყენებოდეს ისეთ მარწმუნებელ გარიგებებში, რომელიც არ წარმოადგენს გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტსა და მიმოხილვას.

8. დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტები (დმსს) უნდა გამოიყენებოდეს კომპილაციურ გარიგებებში, ინფორმაციის მიმართ შეთანხმებული პროცედურების გამოყენების გარიგებებსა და სხვა სახის დაკავშირებულ მომსახურებაში, რომელსაც ადგენს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო.

9. ასს-ებს, მგსს-ებს, მგსს-ებსა და დმსს-ებს ერთად ეწოდება აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტები.

10. ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტები (ხმსს-ები) უნდა გამოიყენებოდეს ყველა სახის მომსახურებაში, რომელსაც მოიცავს

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტები.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები

11. ასს-ები შემუშავებულია დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში[1] გამოყენების მიზნით. ადაპტირებული სახით მათი გამოყენება შესაძლებელია სხვა სახის გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტშიც. ასს-ების უფლებამოსილება განსაზღვრულია ასს 200-ში.[2]

ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტები (ხკსს)

12. ხმსს-ები ფირმებმა უნდა გამოიყენონ ყველა ისეთი ტიპის მომსახურების მიმართ, რომლებსაც მოიცავს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტები. ხმსს-ების უფლებამოსილება განსაზღვრულია ხმსს-ების[3] შესავალ ნაწილში.

სხვა საერთაშორისო სტანდარტები

13. მე-6-8 პუნქტებში მითითებული ზოგიერთი საერთაშორისო სტანდარტი მოიცავს: მიზნებს, მოთხოვნებს, განყოფილებას „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“, ამოსავალ საცნობარო ხასიათის მასალასა (შესავალს) და ტერმინების განმარტებებს. ეს ტერმინები ამ სტანდარტებშიც ზუსტად ისეთივე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც განმარტებულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის კონტექსტში ასს 200-ის შესაბამისად.

14. მე-6-8 პუნქტებში მითითებული სხვა საერთაშორისო სტანდარტები შეიცავს ძირითად პრინციპებსა და აუცილებელ პროცედურებს (ტექსტში გამოყოფილია მუქი შრიფტით და გამოხატულია სიტყვებით "უნდა" ან "სავალდებულოა"), აგრეთვე შესაბამის მითითებებს ახსნა-განმარტებებისა და სხვა მასალის, მათ შორის დანართების სახით. ძირითადი პრინციპებისა და აუცილებელი პროცედურების გაგება და გამოყენება უნდა ხდებოდეს იმ ახსნა-განმარტებებისა და სხვა მასალის კონტექსტში, რომელიც შეიცავს მითითებებს მათი გამოყენების შესახებ. მაშასადამე, ძირითადი პრინციპებისა და აუცილებელი პრო-

1. თუ სპეციალურად სხვა რამ არ არის მითითებული, „ფინანსური ანგარიშგება“ აღნიშნავს გასული პერიოდების ფინანსურ ინფორმაციას.

2. ასს 200 – *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“*.

3. ხმსს 1 - *„ხარისხის მართვა ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“*, მე-12 პუნქტი და ხმსს 2 – *„გარიგების ხარისხის მიმოხილვა“*, მე-10 პუნქტი.

ცედურების გასაგებად და გამოსაყენებლად აუცილებელია სტანდარტის მთელი ტექსტის განხილვა და გათვალისწინება.

15. სტანდარტის ძირითადი პრინციპები და აუცილებელი პროცედურები აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს ყველა შემთხვევაში, თუ ისინი შეესაბამება მოცემული გარიგების კონკრეტულ გარემოებებს. თუმცა, გამონაკლის შემთხვევებში, პროფესიონალმა ბუღალტერმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს საბჭოს სტანდარტების რომელიმე ძირითადი პრინციპიდან ან აუცილებელი პროცედურიდან გადახვევა, მოცემული პროცედურის მიზნის მისაღწევად. ასეთ შემთხვევაში, პროფესიონალ ბუღალტერს მოეთხოვება, დოკუმენტურად გააფორმოს, როგორ მიაღწია ალტერნატიული პროცედურების ჩატარებით პროცედურის მიზანს და, თუ აშკარად არ ჩანს, უნდა დაასაბუთოს სტანდარტის მოთხოვნიდან გადახვევის მიზეზებიც. იგულისხმება, რომ პროფესიონალ ბუღალტერს ამა თუ იმ აუცილებელი პროცედურიდან გადახვევა მხოლოდ იმ შემთხვევაში დასჭირდება, როდესაც კონკრეტული გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში მოცემული პროცედურის გამოყენება ეფექტური არ იქნებოდა.

16. დანართები, რომლებიც გამოყენების შესახებ მომზადებული მასალის ნაწილია, სტანდარტის განუყოფელ ნაწილად მიიჩნევა. დანართის გამოყენების მიზანი ახსნილია შესაბამისი სტანდარტის ტექსტში, ან თვითონ დანართის სათაურსა და შესავალ ნაწილში.

პროფესიული განსჯა

17. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტები მოითხოვს პროფესიული განსჯის განხორციელებას მათი გამოყენების დროს.

საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება

18. კონკრეტული საერთაშორისო სტანდარტის მოქმედების სფერო, ძალაში შესვლის თარიღი და ნებისმიერი სპეციფიკური შეზღუდვის შესახებ ინფორმაცია ნათლად არის მითითებული სტანდარტში. თუ რომელიმე საერთაშორისო სტანდარტში სხვა რამ არა არის სპეციალურად აღნიშნული, პროფესიონალ ბუღალტერს უფლება აქვს, მოცემული სტანდარტი გამოიყენოს მისი ძალაში შესვლის თარიღამდე.

19. საერთაშორისო სტანდარტები შესაფერისია სახელმწიფო სექტორის გარიგებებში გამოყენებისთვისაც. საჭიროების შემთხვევაში, სტანდარტში მოცემულია სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტში გასათვალისწინებელი მოსაზრებები:

ა) აუდიტისა და ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტების შემთხვევაში _ თვითონ საერთაშორისო სტანდარტის ტექსტში; ან

ბ) განყოფილებაში „სახელმწიფო სექტორის პერსპექტივა“ _ სხვა საერთაშორისო სტანდარტებში.

არაოფიციალური მასალა

20. არაოფიციალური მასალა მოიცავს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ „პრაქტიკის შენიშვნებს“ და მისი თანამშრომლების პუბლიკაციებს. არაოფიციალური მასალა არ წარმოადგენს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს საერთაშორისო სტანდარტებს.

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები

21. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები (ასპშ-ები) აუდიტორებს არანაირ დამატებით ვალდებულებებს არ აკისრებს იმ ვალდებულებების გარდა, რომლებსაც მოიცავს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები) და არც ცვლის აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმის შესახებ, რომ აუდიტორებმა უნდა დაიცვან ყველა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის მოთხოვნები, რომელიც ვრცელდება კონკრეტულ აუდიტზე. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები პრაქტიკულ დახმარებას უწევს აუდიტორებს. ისინი იმისთვისაა გამიზნული, რომ გაავრცელონ ეროვნული სტანდარტების დამუშავებაზე პასუხისმგებელმა ორგანიზაციებმა, ან გამოიყენონ ეროვნულ დონეზე შესაბამისი მასალის მომზადებისას. გარდა ამისა, ასპშ-ებში მოცემულია ისეთი მასალა, რომლის გამოყენება შეუძლიათ აუდიტორულ ფირმებს საკუთარი პერსონალის პრაქტიკული მომზადების პროგრამებისა და შიდა საფირმო სახელმძღვანელოს/ინსტრუქციების დასამუშავებლად.

22. იმისდა მიხედვით, რა თემას (თემებს) ეხება აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნა, აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს:

- სუბიექტისთვის დამახასიათებელი გარემოებების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში და არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებასთან დაკავშირებით მსჯელობასა და გადაწყვეტილების მიღებაში;
- გადაწყვეტილების მიღებაში იმის შესახებ, რა საპასუხო ზომები უნდა გაატაროს შეფასებულ რისკებთან მიმართებაში, მათ შორის, რომელი პროცედურების ჩატარება შეიძლება იყოს უფრო მიზანშეწონილი კონკრეტულ გარემოებებში; ან

- დასკვნის შედგენასთან დაკავშირებული ასპექტების გააზრებაში, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის სათანადო საკითხების ინფორმირებაში.

სხვა სტანდარტებთან დაკავშირებული პრაქტიკის შენიშვნები

23. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ასევე უფლება აქვს, გამოუშვას მომოხილვის გარიგებებთან დაკავშირებული საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები (მისპშ), მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები (მასპშ) და დაკავშირებული მომსახურებების საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები (დასპშ), რომლებიც იმავე მიზანს ემსახურება, მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტების (მგსს), მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტებისა (მგსს) და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების (დმსს) გამოყენებასთან/დანერგვასთან დაკავშირებით, შესაბამისად.

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს თანამშრომლების პუბლიკაციები

24. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს თანამშრომლების პუბლიკაციების მიზანია, ხელი შეუწყოს პრაქტიკოსი სპეციალისტების გათვითცნობიერების დონის ამაღლებას სრულიად ახალ ან ახლად აღმოცენებულ საკითხებში, მათი ყურადღების გამახვილებით არსებულ მოთხოვნებსა და მათ პრაქტიკულ გამოყენებასთან დაკავშირებულ საკითხებზე, ან აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს დოკუმენტების შესაბამის დებულებებზე.

ენა

25. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული საერთაშორისო სტანდარტის, პრაქტიკის შენიშვნის, განსახილველი პროექტის, ან სხვა დოკუმენტის ერთადერთ უფლებამოსილ ტექსტად მიჩნეულია ის, რომელსაც აქვეყნებს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო ინგლისურ ენაზე.

ტერმინების გლოსარი[1]

(2020 წლის იანვარი)

* *ანალიზური პროცედურები* _ ფინანსური ინფორმაციის შეფასება ფინანსურ და არაფინანსურ მონაცემებს შორის სავარაუდო თანაფარდობების ანალიზის მეშვეობით. ანალიზური პროცედურები მოიცავს აგრეთვე ისეთი გამოვლენილი გადახრების ან თანაფარდობების აუცილებელ გამოკვლევას, რომლებიც შეუთავსებელია სხვა რელევანტურ ინფორმაციასთან, ან მნიშვნელოვანი ოდენობით განსხვავდება მოსალოდნელი მაჩვენებლებისაგან.

ანგარიში სათბურის გაზების ემისიების შესახებ – ანგარიში, სადაც მოცემულია სუბიექტის სათბურის გაზის ემისიების შემადგენელი ელემენტები და რაოდენობები (ზოგჯერ მას სათბურის გაზების ემისიების ინვენტარიზაციის ანგარიშსაც უწოდებენ) და, საჭიროების შემთხვევაში, შესადარისი ინფორმაცია და განმარტებითი შენიშვნები, მათ შორის ემისიების რაოდენობრივი შეფასებისა და ანგარიშის შედგენის პოლიტიკის ძირითადი პრინციპების მოკლე მიმოხილვა. სუბიექტის ანგარიში სათბურის გაზების ემისიების შესახებ შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე ემისიების მოცილების ან გამოქვითვების ჩამონათვალს კატეგორიების მიხედვით. როდესაც გარიგება არ მოიცავს სათბურის გაზების ემისიების მთლიან ანგარიშს, ტერმინში „ანგარიში სათბურის გაზების ემისიების შესახებ/სათბურის გაზების ანგარიში~ იგულისხმება ანგარიშის მხოლოდ ის ნაწილი, რომელსაც ეხება მოცემული გარიგება. ანგარიში სათბურის გაზების ემისიების შესახებ წარმოადგენს მოცემული გარიგების „განსახილველი საგნის ინფორმაციას~.[2]

* *ანომალია* – უზუსტობა ან გადახრა, რომელიც აშკარად არ არის გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების ან გადახრების რეპრეზენტაციული.

* *არამოდიფიცირებული მოსაზრება* – აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრება, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ ფინანსური ანგარიშგება,

---

* აღნიშნავს ასს-ში მოცემულ განმატებას.

† აღნიშნავს ხარისხის მართვის სტანდარტებში მოცემულ განმარტებებს.

1. სახელმწიფო სექტორის გარიგებების შემთხვევაში, გლოსარში მოცემულ ცნებებში იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

   თუ ბუღალტრული აღრიცხვის ტერმინი განმარტებული არ არის აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ოფიციალურ დოკუმენტებში, უნდა მიმართოთ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ ტერმინების გლოსარს.

2. მგსს 3000 (გადასინჯული), პუნქტი 12(ყ).

ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად[3].

* *არაშერჩევითი რისკი* – რისკი, რომ აუდიტორი არასწორ დასკვნებს გამოიტანს ისეთი მიზეზების გამო, რომლებიც დაკავშირებული არ არის შერჩევის რისკთან.

* *არსებითი უზუსტობის რისკი* – რისკი იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავდა არსებით უზუსტობას აუდიტის ჩატარებამდე. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკი შედგება ორი კომპონენტისგან, როგორც ქვემოთაა აღწერილი:

ა) თანდაყოლილი რისკი _ რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისაკენ, რომელიც შეიძლება, ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად;

ბ) კონტროლის რისკი _ რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სუბიექტის შიდა კონტროლი.

არსებითი უზუსტობის რისკი _ (მგსს 3000_ის კონტექსტში) _ რისკი იმისა, რომ განსახილველი ინფორმაცია შეიცავდა არსებით უზუსტობას გარიგების შესრულებამდე.

* *ასატანი უზუსტობა* – აუდიტორის მიერ დადგენილი ფულადი თანხა, რომელთან მიმართებაშიც აუდიტორი ცდილობს შესაფერისი დონის რწმუნების მოძიებას ისე, რომ გენერალურ ერთობლიობაში ფაქტობრივად არსებული უზუსტობები თანხობრივად აუდიტორის მიერ დადგენილ ფულად თანხას არ აღემატებოდეს.

** აუდიტის ძირითადი საკითხები _ საკითხები, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. აუდიტის ძირითადი საკითხების შერჩევა ხდება იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.*

---

3. ასს 700-ში (გადასინჯული) _ „*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*“, 35-36ე პუნქტები ეხება ფრაზებს, რომლებიც გამოიყენება აღნიშნული მოსაზრების გამოსახატავად სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებისა და შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევაში, შესაბამისად.

* *აუდიტორი* – გამოიყენება იმ პირის ან პირების აღსანიშნავად, რომლებიც ატარებენ აუდიტს. როგორც წესი, ესენი არიან გარიგების პარტნიორი ან გარიგების გუნდის სხვა წევრები, ან, როდესაც შესაფერისია, ფირმა. იმ შემთხვევაში, როდესაც რომელიმე ასს გარკვევით მოითხოვს, რომ ესა თუ ის მოთხოვნა ან პასუხისმგებლობა გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს, მაშინ „აუდიტორის" ნაცვლად გამოყენებული იქნება ტერმინი „გარიგების პარტნიორი". სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებით ცნებებში „გარიგების პარტნიორი" და „ფირმა" იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

* *აუდიტორის ექსპერტი* _ ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია, რომელსაც გააჩნია ექსპერტული ცოდნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროში და რომლის მიერ აღნიშნულ სფეროში შესრულებულ სამუშაოს იყენებს აუდიტორი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში დასახმარებლად. აუდიტორის ექსპერტი შეიძლება იყოს აუდიტორის შიდა ექსპერტი (რომელიც არის ამ აუდიტორის ფირმის ან ფირმების ქსელის პარტნიორი[4] ან თანამშრომელი, მათ შორის დროებითი თანამშრომელი), ან აუდიტორის გარე ექსპერტი.

* *აუდიტის დოკუმენტაცია* – ჩანაწერები ჩატარებული აუდიტის პროცედურების, მოპოვებული შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებისა და აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების შესახებ (ხანდახან ასევე გამოიყენება ტერმინები „სამუშაო დოკუმენტები~ ან „სამუშაო დოკუმენტაცია~).

აუდიტის საერთო სტრატეგია _ დოკუმენტი, რომელშიც ასახულია აუდიტის სამუშაოთა მასშტაბი, ჩატარების ვადები და მიმართულებები და ასევე მითითებები აუდიტის დეტალური გეგმის შესადგენად.

* *აუდიტის ფაილი* – ერთი ან მეტი საქაღალდე, ან სხვა ფიზიკური ან ელექტრონული ფორმის ინფორმაციის მატარებელი, რომელიც შეიცავს ჩანაწერებს (აუდიტის დოკუმენტაციას) ამა თუ იმ კონკრეტული გარიგების შესახებ.

* *აუდიტის წინაპირობები* – ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს და ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების თანხმობა მათი

4. ტერმინებში „პარტნიორი" და „აუდიტორული ფირმა", საჭიროების შემთხვევაში, იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

პასუხისმგებლობის ამოსავალ დაშვებაზე,[5] რომლის საფუძველზეც ტარდება ესა თუ ის აუდიტი.

* *აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება (ასს 810-ის კონტექსტში)* _ ფინანსური ანგარიშგება,[6] რომლის აუდიტი აუდიტორმა ჩაატარა ასს-ების შესაბამისად და საიდანაც მიღებულია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.

* *აუდიტის მტკიცებულება* _ ყველანაირი ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს დასკვნების გამოსატანად, რომელსაც ეყრდნობა მისი აუდიტორული მოსაზრება. აუდიტის მტკიცებულება მოიცავს ბუღალტრულ ჩანაწერებში ასახულ ინფორმაციას, რომელიც საფუძვლად უდევს ფინანსურ ანგარიშგებას, აგრეთვე სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც.

* *აუდიტორის დასკვნის თარიღი* – აუდიტორის მიერ შერჩეული თარიღი, რომლითაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ თავის დასკვნას ათარიღებს ასს 700-ის მიხედვით[7].

აუდიტორული ფირმა _ (იხ. ფირმა)

აუდიტორული მოსაზრება (იხ. მოდიფიცირებული მოსაზრება და არამოდიფიცირებული მოსაზრება)

აუდიტორის ასოცირებულობა ფინანსურ ინფორმაციასთან _ აუდიტორი მაშინ ასოცირდება ფინანსურ ინფორმაციასთან, როდესაც იგი ურთავს თავის დასკვნას ამ ინფორმაციას ან იძლევა ნებართვას, გამოიყენონ მისი სახელი პროფესიული თვალსაზრისით.

* *აუდიტორული რისკი* – რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას იმ დროს, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას. აუდიტორული რისკი წარმოადგენს არსებითი უზუსტობის რისკისა და შეუმჩნევლობის რისკის ფუნქციას.

* *აუდიტორული შერჩევა (შერჩევა)* _ აუდიტის პროცედურების გამოყენება მოცემულ გენერალურ ერთობლიობაში შემავალი მუხლების 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ, ისე რომ ყველა შესარჩევ მუხლს ჰქონდეს ერთნაირი შერჩევის შანსი, რათა აუდიტორმა მიიღოს დასაბუთებული საფუძველი იმისათვის, რომ ჩამოაყალიბოს დასკვნა იმ გენერალური ერთობლიობისთვის, საიდანაც შეარჩია შერჩევითი ერთობლიობა.

---

5. ასს 200 _ „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად~, მე-13 პუნქტი.

6. ასს 200, 13 (ვ) პუნქტში განმარტებულია „ფინანსური ანგარიშგება~.

7. ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

* აუდიტორის წერტილოვანი (ერთი) შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი – სიდიდე, ან სიდიდეების დიაპაზონი, შესაბამისად, რომელსაც აუდიტორი განსაზღვრავს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული წერტილოვანი შეფასების გასაანალიზებლად.

** აუდიტორის შეფასებების დიაპაზონი _ (იხ. აუდიტორის წერტილოვანი შეფასება)*

აქტივების უკანონო მითვისება _ გულისხმობს სუბიექტის აქტივების მოპარვას. ხშირად ამას სჩადიან თანამშრომლები და იპარავენ შედარებით მცირე ოდენობისა და უმნიშვნელო თანხებს. თუმცა, შესაძლებელია, რომ აქტივების მოპარვაში ხელმძღვანელობაც მონაწილეობდეს, რადგან მას, უფრო ხელეწიფება აქტივების მითვისების ფაქტების დამალვა ისეთნაირად, რაც რთული გამოსავლენი იქნება.

† აღმოჩენილი ფაქტები *(ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით)* – ინფორმაცია ხარისხის მართვის სისტემის დიზაინის, დანერგვისა და ფუნქციონირების შესახებ, რომელიც მიღებულია მონიტორინგის ღონისძიებებისა და გარე ინსპექტირების ჩატარების შედეგად და სხვა რელევანტური წყაროებიდან და მიანიშნებს ერთი ან რამდენიმე ნაკლოვანების არსებობაზე.

აღმოჩენილი ფაქტები (*დმსს 4400-თან (გადასინჯული) დაკავშირებით)* – აღმოჩენილი ფაქტები არის ჩატარებული შეთანხმებული პროცედურების ფაქტობრივი შედეგები. აღმოჩენილი ფაქტები ობიექტურ შემოწმებას ექვემდებარება. ამ დმსს-ში ტერმინი „აღმოჩენილი ფაქტები“ არ მოიცავს არანაირი ფორმის მოსაზრებას ან დასკვნას, არც პრაქტიკოსის მიერ შეთავაზებულ რაიმე რეკომენდაციას.

* *ბიზნესის რისკი* – მნიშვნელოვანი პირობებით, მოვლენებით, გარემოებებით, ქმედებებით ან უმოქმედობით განპირობებული რისკი, რომელსაც შეუძლია უარყოფითად იმოქმედოს სუბიექტის უნარზე, მიაღწიოს დასახულ მიზნებს და განახორციელოს თავისი სტრატეგია, ან არასათანადო მიზნებისა და სტრატეგიის განსაზღვრით განპირობებული რისკი.

* *ბუღალტრული ჩანაწერები* – პირველადი აღრიცხვის ბუღალტრული გატარებების ჩანაწერები და მათი მხარდამჭერი (პირველადი) დოკუმენტები, როგორიცაა ჩეკები და ელექტრონული წესით გადარიცხული სახსრების ამსახველი დოკუმენტები, ანგარიშ-ფაქტურები, ხელშეკრულებები, მთავარი ან დმხმარე საბუღალტრო წიგნები, საბუღალტრო გატარებები და ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული კორექტირებები, რომლებიც ასახული არ არის საბუღალტრო გატარებებში, აგრეთვე სხვადასხვა სახის სამუშაო ცხრილები (გაანგარიშებები) და ელექტრონული გამოთვლითი

ცხრილები, რომლებიც საფუძვლად უდევს დანახარჯების განაწილებას, გამოთვლებს, შეჯერების მასალებსა და ახსნა-განმარტებებს.

* *გადახრა (ასს 505-ის კონტექსტში)* _ პასუხი, სადაც მითითებულია, რომ განსხვავება არსებობს დასადასტურებლად მოთხოვნილ ინფორმაციას, ან სუბიექტის ჩანაწერებში არსებულ ინფორმაციასა და დამადასტურებელი მხარის მიერ მიწოდებულ ინფორმაციას შორის.

* *გადახრის ასატანი დონე* – აუდიტორის მიერ განსაზღვრული შიდა კონტროლის დადგენილი პროცედურებიდან გადახრის დონე, რომელთან მიმართებაშიც აუდიტორი ცდილობს შესაფერისი დონის რწმუნების მოძიებას ისე, რომ გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი გადახრის დონე არ აჭარბებდეს აუდიტორის მიერ დადგენილ გადახრის დონეს.

გამზომი ან შემფასებელი – მხარე(ებ)ი, ვინც ზომავს ან აფასებს შესაბამის განსახილველ საგანს კრიტერიუმების გამოყენებით. გამზომს ან შემფასებელს გააჩნია მოცემული განსახილველი საგნის შესაბამისი ცოდნა და გამოცდილება.

* *გამოცდილი აუდიტორი* – ესა თუ ის პირი (ფირმაში მომუშავე ან გარე პირი), რომელსაც გააჩნია აუდიტის ჩატარების პრაქტიკული გამოცდილება და სათანადოდ ერკვევა:

ა) აუდიტის პროცესებში;

ბ) ასს-ებსა და მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებში;

გ) ბიზნესგარემოში, რომელშიც ფუნქციონირებს კონკრეტული სუბიექტი;

დ) სუბიექტის დარგთან დაკავშირებული აუდიტისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საკითხებში.

გამოკვლევა _ სხვა პროცედურებიდან გამოვლენილი პრობლემური საკითხების საფუძვლიანი გამოკვლევა, მათი გადაჭრის მიზნით.

გამოკითხვა _ გამოკითხვა მოიცავს სუბიექტის ფარგლებში ან მის გარეთ მცოდნე პირებისაგან როგორც საფინანსო, ისე არასაფინანსო ინფორმაციის მოპოვებას.

გამოკითხვა (მგსს 2400-ის კონტექსტში) _ მოიცავს სუბიექტის ფარგლებში ან მის გარეთ მცოდნე პირებისგან ინფორმაციის მოპოვებას.

გამოქვეყნებული ფინანსური ინფორმაცია – საჯაროდ ხელმისაწვდომი ფინანსური ინფორმაცია სუბიექტის, ან შეძენილი საწარმოს, ან გასხვისებული საწარმოს შესახებ.

გამოყენებითი კონტროლი კომპიუტერულ საინფორმაციო სისტემებში _ მანუალური ან ავტომატიზებული პროცედურები, რომლებიც, როგორც წესი, მუშაობს ბიზნესპროცესების დონეზე. გამოყენებითი კონტროლი, თავისი არსით, შეიძლება იყოს პროფილაქტიკური ან აღმომჩენი და განკუთვნილია იმისათვის, რომ უზრუნველყოს ბუღალტრული ჩანაწერების მთლიანობა. შესაბამისად, გამოყენებითი კონტროლის საშუალებები დაკავშირებულია ისეთ პროცედურებთან, რომლებიც გამოიყენება ოპერაციების ან სხვა ფინანსური მონაცემების ინიცირების, რეგისტრაციის, დამუშავებისა და ანგარიშგებაში წარსადგენად.

* *გამოყენებული კრიტერიუმები (ასს 810-ის (გადასინჯული)[8] კონტექსტში)* _ ხელმძღვანელობის მიერ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული კრიტერიუმები.

განსახილველი საგნის ინფორმაცია _ კრიტერიუმების გამოყენებით შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების შედეგი, ანუ ინფორმაცია, რომელიც მიიღება განსახილველი საგნის მიმართ კრიტერიუმების გამოყენებით.

განუსაზღვრელობა _ ვითარება, რომლის შედეგები დამოკიდებულია ისეთ სამომავლო ქმედებებსა თუ მოვლენებზე, რომელთა მართვა და კონტროლი არ ხორციელდება სუბიექტის მიერ, მაგრამ მათ შესაძლოა გავლენა მოახდინონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

* *გარე დასტური* _ აუდიტის მტკიცებულება, რომელიც მოპოვებულია მესამე მხარისგან (დამადასტურებელი მხარე) უშუალოდ აუდიტორისთვის გაგზავნილი წერილობითი პასუხის სახით, ქაღალდზე ან ელექტრონული ფორმით, ან სხვა საშუალებით.

გარე საინფორმაციო წყარო _ გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია, რომელიც გასცემს ინფორმაციას, რომელიც სუბიექტმა გამოიყენა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, ან მოიპოვა აუდიტორმა, როგორც აუდიტის მტკიცებულება, როდესაც ამგვარი ინფორმაცია შესაფერისია მომხმარებელთა ფართო წრეებისთვის გამოსაყენებლად. როდესაც ინფორმაციის მომწოდებელი ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია მოქმედებს, როგორც ხელმძღვანელობის ექსპერტი, მომსახურე ორგანიზაცია,[9] ან აუდიტორის ექსპერტი[10], ეს ფიზიკური პირი თუ ორგანიზაცია არ მიიჩნევა

8. ასს 810 (გადასინჯული) - „გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

9. ასს 402 _ „აუდიტორული მოსაზრებები სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“, მე-8 პუნქტი.

10. ასს 620 _ „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“, მე-6 პუნქტი.

გარე საინფორმაციო წყაროდ ამ კონკრეტულ ინფორმაციასთან მიმართებით.

*† *გარიგების დოკუმენტაცია* _ შესრულებული სამუშაოს, მიღებული შედეგებისა და პრაქტიკოსის მიერ გამოტანილი დასკვნების ამსახველი ოფიციალური ჩანაწერი (ზოგჯერ გამოიყენება ტერმინი „სამუშაო დოკუმენტები~).

გარიგება შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე – გარიგება, რომლის დროსაც პრაქტიკოსი დაქირავებულია ისეთი პროცედურების ჩასატარებლად, რომლებზეც შეთანხმდნენ პრაქტიკოსი და დამკვეთი მხარე (და სხვა მხარეები, შესაბამის შემთხვევაში), ასევე ჩატარებული პროცედურებისა და ამ პროცედურების შედეგად აღმოჩენილი ფაქტების შესახებ ინფორმირებისთვის შეთანხმებული პროცედურების ანგარიშში.

გარიგების წერილი _ გარიგების შეთანხმებული პირობები წერილის სახით.

გარიგების გარემოებები _ კონკრეტული გარიგების განმსაზღვრელი ფართო კონტექსტი, რომელიც მოიცავს: გარიგების პირობებს; გარიგება დასაბუთებული რწმუნების გარიგებაა თუ შეზღუდული რწმუნების გარიგება, შესაბამისი განსახილველი საგნის მახასიათებლებს; გაზომვის ან შეფასების კრიტერიუმებს; გამიზნული მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებებს; პასუხისმგებელი მხარის, დამკვეთი მხარისა და იმ პირის მახასიათებლებს, რომელიც ასრულებას შეფასებას ან გაზომვას და მათ გარემოს; ასევე სხვა საკითხებს, მაგალითად მოვლენებს, ოპერაციებს, პირობებსა და სუბიექტის პრაქტიკას, რაც შეიძლება მნიშვნელოვან გავლენას ახდენდეს გარიგებაზე.

† *გარიგების გუნდი (ხმსს 1-ის[11] კონტექსტში)* _ კონკრეტული გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი, ასევე ნებისმიერი სხვა პირი, რომელიც პროცედურებს ატარებს მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებით, გარდა გარე ექსპერტებისა[12] და დამკვეთის შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლებისა, რომლებიც უშუალო დახმარებას უწევენ გარიგების გუნდს გარიგების შესრულებისას.

გარიგების გუნდი (ასს-ების კონტექსტში, განმარტებულია ასს 220-ში (გადასინჯული)[13]) _ კონკრეტული აუდიტის გარიგების შემსრულებელი

11. ხმსს 1 _ `ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს~

12. ასს 620 _ *„აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“*, 6(ა) პუნქტში განმარტებულია ტერმინი „აუდიტორის ექსპერტი“.

13 . ასს 220 (გადასინჯული) _ *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“.*

ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი და ნებისმიერი სხვა პირი, რომელიც მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებით ატარებს აუდიტის პროცედურებს, გარდა აუდიტორის გარე ექსპერტისა[4] და დამკვეთის შიდა აუდიტორებისა, რომლებიც უშუალო დახმარებას უწევენ გარიგების გუნდს გარიგების შესრულებისას[5].

გარიგების გუნდი (მგსს 3000-ის კონტექსტში)[14] _ კონკრეტული გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი, ასევე ნებისმიერი სხვა პირი, რომელიც პროცედურებს ატარებს მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებით, პრაქტიკოსის მიერ დაქირავებული გარე ექსპერტის გარდა.

გარიგების გუნდი (დმსს 4400-ის (გადასინჯული) კონტექსტში) – ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი, რომლებიც ასრულებენ შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგებას და ასევე ნებისმიერი სხვა პირი, რომელიც პროცედურებს ატარებს მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებით, ფირმის ან ქსელის რომელიმე ფირმის მიერ დაქირავებული პრაქტიკოსის გარე ექსპერტის გარდა.

გარიგების გუნდი _ (დმსს 4410-ის (გადასინჯული) კონტექსტში) - კონკრეტული გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი, ასევე ნებისმიერი სხვა პირი, რომელიც პროცედურებს ატარებს მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებით, ფირმის ან ქსელის რომელიმე ფირმის მიერ დაქირავებული გარე ექსპერტების გარდა.

† *გარიგების პარტნიორი (ხმსს 1-ის კონტექსტში)* _ პარტნიორი ან ფირმის მიერ დანიშნული სხვა თანამშრომელი, რომელიც პასუხისმგებელია კონკრეტულ გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე დასკვნაზე (ანგარიშზე), რომელიც გაიცემა ფირმის სახელით და, რომელსაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან.

გარიგების პარტნიორი (ასს-ების კონტექსტში, განმარტებულია ხმსს 2-ში)[15] _ პარტნიორი ან ფირმის მიერ დანიშნული სხვა პირი, რომელიც

4. ტერმინის „აუდიტორის ექსპერტი“ განმარტება იხილეთ ასს 620-ის - *„აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“*, 6(ა) პუნქტი.

5. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) – *„შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“* - გარე აუდიტორებისთვის ადგენს გარკვეულ ზღვრებს ამგვარი უშუალო დახმარების გამოყენებასთან დაკავშირებით. სტანდარტში ასევე აღიარებულია, რომ გარე აუდიტორს შესაძლოა კანონმდებლობით ეკრძალებოდეს შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღება. ამგვარად, შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღება შეზღუდულია და დაშვებულია მხოლოდ ნებადართულ შემთხვევებში.

14. მგსს 3000 (გადასინჯული) - „მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და იმოხილვის გარდა“.

15. ასს 220 (გადასინჯული) _ „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მიმოხილვა“.

პასუხისმგებელია კონკრეტულ აუდიტის გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე, ფირმის სახელით გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე და ვისაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან.

გარიგების პარტნიორი _ (დმსს 4400-ის (გადასინჯული) კონტექსტში) პარტნიორი ან ფირმის მიერ დანიშნული სხვა პირი, რომელიც პასუხისმგებელია კონკრეტულ გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე შეთანხმებული პროცედურების ანგარიშზე, რომელიც გაიცემა ფირმის სახელით და რომელსაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული ორგანიზაციისგან, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან.

გარიგების პარტნიორი _ (დმსს 4410-ის (გადასინჯული) კონტექსტში) პარტნიორი ან ფირმის მიერ დანიშნული სხვა პირი, რომელიც პასუხისმგებელია მოცემულ გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე დასკვნაზე/ანგარიშზე, რომელიც გაიცემა ფირმის სახელით და ვისაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული ორგანიზაციისგან, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან.

**გარიგების რისკი* _ რისკი იმისა, რომ პრაქტიკოსი არასათანადო დასკვნას გამოიტანს იმ დროს, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.

*† *გარიგების ხარისხის მიმოხილვა* _ გარიგების გუნდის ყველა მნიშვნელოვანი განსჯისა და ამის საფუძველზე გამოტანილი დასკვნების ობიექტური შეფასება გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ, რომელიც დასრულდა არაუგვიანეს გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) თარიღისა.

*† *გარიგების ხარისხის მიმომხილველი* _ პარტნიორი, ფირმაში მომუშავე სხვა პირი ან გარე პირი, რომელიც ფირმის მიერ დანიშნულია გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩასატარებლად.

*გარე ინსპექტირება – ფირმის ხარისხის მართვის სისტემასთან ან ფირმის მიერ შესრულებულ გარიგებებთან დაკავშირებით გარე ზედამხედველობის სამსახურის მიერ ჩატარებული ინსპექტირება ან გამოკვლევა.

გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია – რომელიმე კონკრეტულ სუბიექტთან მიმართებაში ფინანსური ტერმინებით/მაჩვენებლებით გამოსახული ინფორმაცია, რომელიც, ძირითადად, მიღებულია ამ სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემიდან და ეხება იმ ეკონომიკურ მოვლენებს, რომლებიც მოხდა წარსულში, დროის გარკვეულ პერიოდებში, ან წარსულში დროის გარკვეული მომენტისთვის არსებულ ეკონომიკურ პირობებს ან გარემოებებს.

„გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით~ შესრულებული ოპერაცია – ოპერაცია, რომელიც ისეთ ვადებში და ისეთი პირობებით ხორციელდება ერთმანეთთან არადაკავშირებულ დაინტერესებულ მყიდველსა და დაინტერესებულ გამყიდველს შორის, რომ ისინი ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად მოქმედებენ თავიანთი საუკეთესო ინტერესებიდან გამომდინარე.

* *გენერალური ერთობლიობა* _ მონაცემთა სრული სიმრავლე, საიდანაც ხდება შერჩევითი ერთობლიობის შედგენა და რომლის შესახებაც აუდიტორს სურს დასკვნების გამოტანა.

გრძელვადიანი პროგნოზი _ გრძელვადიანი პროგნოზი ისეთი პერსპექტიულ ინფორმაციაა, რომელიც მზადდება:

ა) ჰიპოთეზური დაშვებების საფუძველზე ისეთი სამომავლო მოვლენებისა და ხელმძღვანელობის ქმედებების შესახებ, რომელთა მოხდენა გარდუვალად არ არის მოსალოდნელი, მაგალითად, როდესაც სუბიექტი ფუნქციონირების საწყის ეტაპზე იმყოფება და გათვალისწინებულია საქმიანობის ხასიათის ძირეული შეცვლა; ან

ბ) ოპტიმალური მიახლოებითი დაშვებებისა და ჰიპოთეზური დაშვებების საფუძველზე ერთობლივად.

* *დადებითი დასტურის მოთხოვნა* _ მოთხოვნა იმისა, რომ დამადასტურებელმა მხარემ უშუალოდ აუდიტორს მიაწოდოს მოთხოვნილი ინფორმაცია ან მიუთითოს, ეთანხმება თუ არა დამადასტურებელი მხარე დასტურის მოთხოვნაში ასახულ ინფორმაციას.

ინსპექტირება (როგორც აუდიტის პროცედურა) _ როგორც შიდა, ისე გარე ჩანაწერების ან დოკუმენტების შემოწმება, რომლებიც არსებობს ქაღალდზე, ელექტრონული ან სხვა ფორმით, ან აქტივის ფიზიკური შემოწმება.

დაკვირვება _ დაკვირვება გულისხმობს თვალყურის დევნებას სხვა პირთა მიერ პროცესის ან პროცედურების ჩატარებაზე. მაგალითად, აუდიტორის დაკვირვებას სუბიექტის პერსონალის მიერ ჩატარებული მარაგის ინვენტარიზაციაზე ან კონტროლის პროცედურების შესრულებაზე.

* *დაკავშირებული მხარე* – მხარე, რომელიც არის:

ა) დაკავშირებულ მხარე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში მოცემული განმარტების თანახმად; ან

ბ) როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი არ არის დაკავშირებულ მხარეთა მოთხოვნები, ან დადგენილია მხოლოდ მინიმალური მოთხოვნები:

(i) ფიზიკური პირი ან სუბიექტი, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს ანგარიშვალდებულ სუბიექტს ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე;

(ii) სხვა სუბიექტი, რომელსაც ანგარიშვალდებული სუბიექტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს, ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე; ან

(iii) სხვა სუბიექტი, რომელიც ანგარიშვალდებულ სუბიექტთან ერთად საერთო კონტროლის ქვეშ იმყოფება:

ა. საერთო მაკონტროლებელი მფლობელობის მეშვეობით;

ბ. ოჯახის წევრი მესაკუთრეების მეშვეობით; ან

გ. საერთო უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის მეშვეობით.

თუმცა, საერთო კონტროლის ქვეშ მყოფი სუბიექტები (ეროვნული, რეგიონალური ან ადგილობრივი ხელისუფლება), არ მიიჩნევა დაკავშირებულად, თუ ისინი ერთმანეთთან მნიშვნელოვანი ინტენსივობით არ ახორციელებენ მნიშვნელოვან ოპერაციებს ან ერთმანეთში არ ცვლიან მნიშვნელოვან რესურსებს.

დაკავშირებული მომსახურება _ (აუდიტთან) დაკავშირებული მომსახურება მოიცავს შეთანხმებული პროცედურებისა და კომპილაციურ გარიგებებს.

დამატებითი ინფორმაცია _ ფინანსური ანგარიშგებასთან ერთად წარმოდგენილი ინფორმაცია, რომლის წარდგენაც არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით. როგორც წესი, მოცემულია დამხმარე ცხრილების ან დამატებითი განმარტებების (კომენტარების) სახით.

დამატებითი პროცედურები – პროცედურები, რომლებიც ტარდება შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით, მათ შორის კონტროლის ტესტები (თუ ასეთი არსებობს), ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტები და ანალიზური პროცედურები.

„*დამოუკიდებლობა*~ *ცნება*[16] _ მოიცავს:

ა) აზროვნების დამოუკიდებლობას _ გონების ისეთი მდგომარეობა, რომელსაც დასკვნის გამოტანა შესაძლებელია ისე, რომ პირი არ გაანიცდიდეს ზეგავლენას, რის გამოც პროფესიული განსჯისას კომპრომისზე წავიდოდა და, ამგვარად, მას საშუალებას აძლევს, იმოქმედოს პატიოსნად, ობიექტურად და პროფესიული სკეპტიციზმით;

ბ) გარეგნულ დამოუკიდებლობას _ ისეთი ფაქტებისა და სიტუაციების თავიდან აცილება, რომლებიც იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გონი-

16. როგორც განმარტებულია ბესსს-ის პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსში (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი).

ერი დაინფორმირებული მესამე მხარე, სავარაუდოდ, დაასკვნიდა, რომ ფირმის, ანდა აუდიტის ან სხვა მარწმუნებელი გარიგების გუნდის წევრის პატიოსნება, ობიექტურობა, ან პროფესიული სკეპტიციზმი შელახულია.

დამკვეთი მხარე _ მხარე(ები), ვინც ქირაობს პრაქტიკოსს მარწმუნებელი გარიგების შესასრულებლად.

** დარღვევა (ასს 250-ის (გადასინჯული) კონტექსტში[17])* – წინასწარგანზრახული ან უნებლიე ქმედება, ან ამა თუ იმ ვალდებულების უგულებელყოფა სუბიექტის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან სხვა პირთა მიერ, რომლებიც მუშაობენ სუბიექტისთვის, ან მისი ხელმძღვანელობით, რომელიც ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას. დარღვევაში არ იგულისხმება პირადი არამართლზომიერი საქციელი, რომელიც დაკავშირებული არ არის სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობასთან.

**† დასაბუთებული რწმუნება* – (აუდიტის გარიგებებისა და ხმსს-ების კონტექსტში) რწმუნების მაღალი, მაგრამ არა აბსოლუტური დონე.

დასაბუთებული რწმუნების გარიგება _ (იხ. მარწმუნებელი გარიგება)

** დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერასა და დიზაინზე* (ასს 402-ში[18] მოიხსენიება, როგორც 1-ლი ტიპის დასკვნა), რომელიც მოიცავს:

ა) მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობას, რომლებიც შექმნილი და დანერგილი იყო რომელიმე კონკრეტული თარიღისთვის; და

ბ) დასაბუთებული რწმუნების გასაცემად გამიზნულ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობის სისწორისა და კონტროლის პროცედურების დიზაინის ადეკვატურობის შესახებ, კონტროლის კონკრეტული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრისით.

17. ასს 250 (გადასინჯული) - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“.

18. ასს 402 - „აუდიტორული მოსაზრებები სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“.

დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერასა და დიზაინზე (მგსს 3402-ში[19] მოიხსენიება, როგორც 1-ლი ტიპის დასკვნა) (მგსს 3402-ის კონტექსტში), რომელიც მოიცავს:

ა) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერას;

ბ) მომსახურე ორგანიზაციის წერილობით განცხადებას იმის თაობაზე, რომ ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით და შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე:

(i) მოცემული აღწერა სამართლიანად ასახავს მომსახურე ორგანიზაციის იმ სისტემას, რომელიც შექმნილი და დანერგილი იყო მითითებული თარიღისთვის;

(ii) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები სათანადოდ იყო ორგანიზებული მითითებული თარიღისთვის; და

გ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნას, რომელიც შეიცავს დასაბუთებული რწმუნების დასკვნას/მოსაზრებას ზემოთ (ბ) ნაწილის (i) და (ii) პუნქტებში მოცემულ საკითხებთან დაკავშირებით.

* *დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერის, მათი დიზაინისა და ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ* (ასს 402-ში მოიხსენიება, როგორც მე-2 ტიპის დასკვნა), რომელიც მოიცავს:

ა) მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობას, რომლებიც შექმნილი და დანერგილი იყო რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის ან კონკრეტულ პერიოდში და ზოგიერთ შემთხვევაში, მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის დახასიათებას მითითებულ პერიოდში; და

ბ) დასაბუთებული რწმუნების გასაცემად გამიზნულ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს:

(i) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობის სისწორის, კონტროლის პროცედურების დიზაინის ადეკვატურობის შესახებ, კონტროლის კონკრეტული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრი-

19. მგსს 3402 - „მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ“.

სით და ასევე ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ; და

(ii) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტებისა და მათი შედეგების აღწერას.

დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერის, მისი დიზაინისა და ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ (რომელიც მგსს 3402-ში მოხსენიებულია, როგორც „მეორე ტიპის დასკვნა~) (მგსს 3402-ის კონტექსტში), რომელიც მოიცავს:

ა) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერას;

ბ) მომსახურე ორგანიზაციის წერილობით განცხადებას იმის თაობაზე, რომ ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით და შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე:

(i) მოცემული აღწერა სამართლიანად ასახავს მომსახურე ორგანიზაციის იმ სისტემას, რომელიც შექმნილი და დანერგილი იყო მითითებული პერიოდის განმავლობაში;

(ii) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები სათანადოდ იყო ორგანიზებული მითითებული პერიოდის განმავლობაში; და

(iii) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა მითითებული პერიოდის განმავლობაში; და

გ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნას, რომელიც შეიცავს:

(i) დასაბუთებული რწმუნების დასკვნას/მოსაზრებას ზემოთ (ბ) ნაწილის (i) _ (iii) პუნქტებში მოცემულ საკითხებთან დაკავშირებით; და

(ii) კონტროლის ტესტების აღწერას და მათ შედეგებს.

დაუკორექტირებელი ფინანსური ინფორმაცია – სუბიექტის ფინანსური ინფორმაცია, რომლის მიმართაც პასუხისმგებელი მხარე ასრულებს პროფორმა კორექტირებებს, პროფორმა ინფორმაციის მისაღებად.

[*] *ელემენტი _ (იხ. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი)*

ემისიები – სათბურის გაზები, რომლებიც შესაბამის პერიოდში ატმოსფეროში იყო გაფრქვეული ან გაიფრქვეოდა, რომ არ განხორციელებულიყო

მათი დაკავება და მშთანთქმელისკენ მიმართვა. ემისიები შეიძლება დაიყოს შემდეგ კატეგორიებად:

- პირდაპირი ემისიები (ცნობილია ასევე როგორც 1-ელი კატეგორიის ემისიები), ანუ ემისიები ისეთი წყაროებიდან, რომლებიც სუბიექტს ეკუთვნის ან სუბიექტი აკონტროლებს. (იხ: პუნქტი გ8)
- არაპირდაპირი ემისიები, რომლებიც წარმოიქმნება სუბიექტის საქმიანობის შედეგად, მაგრამ მათი ემისია ხდება ისეთი წყაროებიდან, რომლებიც სხვა სუბიექტი ეკუთვნის ან სხვა სუბიექტი აკონტროლებს. არაპირდაპირი ემისიები, თავის მხრივ, შეიძლება კიდევ დაიყოს კატეგორიებად:
    - მე-2 კატეგორიის ემისიები, ანუ ემისიები, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტისთვის გადაცემულ ან სუბიექტის მიერ მოხმარებულ ენერგიასთან.
    - მე-3 კატეგორიის ემისიები, ანუ ყველა სხვა არაპირდაპირი ემისიები.

ემისიების გამოქვითვა – ნებისმიერი მუხლი, რომელიც ასახულია სუბიექტის სათბურის გაზების ანგარიშგებაში და გამოიქვითება ანგარიშგებაში ასახული ემისიების მთლიანი მოცულობიდან, მაგრამ არ წარმოადგენს მოცილებას; როგორც წესი, აღნიშნული მოიცავს შესყიდულ ჩასათვლელ კვოტებს, მაგრამ შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე სხვა ინსტრუმენტებს ან მექანიზმებს, როგორიცაა, მაგალითად გარკვეული მაჩვენებლების მიღწევის შედეგად მოპოვებული კრედიტები ან კვოტები, რომლებიც აღიარებულია რეგულირების სისტემით ან სხვა სქემით, რომელშიც მონაწილეობს სუბიექტი.

ემისიების გამოსათვლელი კოეფიციენტი – საქმიანობის ზომის ერთეულის გადამყვანი მათემატიკური წილადი ან კოეფიციენტი (მაგალითად, მოხმარებული საწვავი ლიტრებში, გავლილი კილომეტრები, ნახირში პირუტყვის რაოდენობა, ან წარმოებული პროდუქცია ტონებში) მოცემულ საქმიანობასთან დაკავშირებული სათბური გაზების სავარაუდო რაოდენობაში.

ემისიების კვოტებით ვაჭრობის სისტემა – საბაზრო მიდგომა, რომელიც გამოიყენება სათბურის გაზების ემისიების კონტროლისთვის, ემისიის შემცირების ეკონომიკური სტიმულირების მექანიზმების მეშვეობით.

ემისიის ტიპი – ემისიების კლასიფიკაცია, მაგალითად, ემისიის წყაროს, გაზის ტიპის, რეგიონის ან სივრცის მიხედვით.

ექსპერტი _ (იხ. აუდიტორის ექსპერტი და ხელმძღვანელობის ექსპერტი)

* *ექსპერტული ცოდნა* – ამა თუ იმ კონკრეტული სფეროს შესაფერისი უნარები, ცოდნა და ამ სფეროში გამოცდილება.

თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტი _ ოპერაციების შერჩევა და მათზე დაკვირვება საინფორმაციო სისტემის შესაბამისი პროცესის მეშვეობით.

*† *თანამშრომლები* _ ფირმის მიერ დაქირავებული პროფესიონალები, პარტნიორების გარდა, მათ შორის ექსპერტები.

* *თანდაყოლილი რისკი (იხ. არსებითი უზუსტობის რისკი)*

* *თაღლითობა* – ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, თანამშრომლების, ან მესამე მხარეების ერთი ან მეტი წარმომადგენლის მიერ ჩადენილი წინასწარგანზრახული ქმედება, რომელიც გულისხმობს მოტყუებას უსამართლო ან უკანონო უპირატესობის მოპოვების მიზნით.

* *თაღლითობის რისკფაქტორები* – ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მიანიშნებს თაღლითობის ჩადენის მასტიმულირებელი ან იძულებითი ფაქტორების არსებობაზე, ან ქმნის თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობას.

გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება _ გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება გულისხმობს განზრახ დაშვებულ უზუსტობებს, მათ შორის თანხების ან სხვა ინფორმაციის გამოტოვებას, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში მათ წარმოდგენას იმგვარად, რომ შეცდომაში შეიყვანოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელი.

კომპილაციური გარიგება _ გარიგება, რომლის დროსაც პრაქტიკოსი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროში თავის ცოდნასა და გამოცდილებას ხელმძღვანელობის დასახმარებლად, ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად და წარადგენს ანგარიშს დმსს 4410-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად. ამ დმსს-ის ტექსტში სიტყვები „კომპილაცია~ და „კომპილაციური~ სწორედ ამ კონტექსტში გამოიყენება.

* *კომპონენტი* – სუბიექტი ან სამეურნეო საქმიანობა, რომლის შესახებაც ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობა ამზადებს ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს.

* *კომპონენტის აუდიტორი* – აუდიტორი, რომელიც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნით მუშაობს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე, რომელიც დაკავშირებულია ჯგუფის აუდიტთან.

* *კომპონენტის ხელმძღვანელობა* – ხელმძღვანელობა, რომელიც პასუხისმგებელია კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მომზადებაზე.

* *კომპონენტის არსებითობა* – არსებითობის დონე, რომელსაც კომპონენტისათვის განსაზღვრავს ჯგუფის აუდიტის გუნდი;

კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკა _ აუდტორული პროცედურების ჩატარება კომპიუტერის, როგორც აუდიტის ინსტრუმენტის, გამოყენებით.

**კონტროლი* – პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებსაც სუბიექტი ადგენს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განსაზღვრული კონტროლის მიზნების მისაღწევად. ამ კონტექსტში:

(i) პოლიტიკა არის პრინციპული დებულებები იმის თაობაზე, რა უნდა გაკეთდეს ან რა არ უნდა გაკეთდეს კონტროლის განსახორციელებლად სუბიექტის ფარგლებში. ამგვარი დებულებები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს დოკუმენტური სახით, აშკარად ჩანდეს ინფორმირების სხვა საშუალებებში/შეტყობინებებში ან იგულისხმებოდეს მოქმედებებსა და გადაწყვეტილებებში;

(ii) პროცედურები არის პოლიტიკის პრაქტიკაში რეალიზებისთვის განკუთვნილი ქმედებები;

კონტროლის გარემო _ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის მმართველობითი ფუნქციები და საერთო პოზიცია, ინფორმირებულობა და ქმედებები, რომლებიც ეხება შიდა კონტროლის სისტემასა და სუბიექტისათვის მის მნიშვნელობას. კონტროლის გარემო შიდა კონტროლის ერთ-ერთი კომპონენტია.

კონტროლის მიზანი – კონტროლის სისტემის რომელიმე ასპექტის მიზანი ან ამოცანა. კონტროლის მიზნები დაკავშირებულია იმ რისკებთან, რომლებიც უნდა შეამციროს კონტროლის საშუალებებმა.

* *კონტროლის რისკი (იხ. არსებითი უზუსტობის რისკი)*

* *კონტროლის ტესტი (მგსს 3402-ის კონტექსტში)* _ პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესაფასებლად, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მიზნების მიღწევის თვალსაზრისით.

კონტროლის ტესტი _ აუდიტის პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესაფასებლად, არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების, ან გამოვლენისა და გამოსწორების შესაძლებლობის კუთხით.

კორპორაციული მმართველობა – (იხ. მმართველობა)

* *კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება (ასს 810-ის კონტექსტში)* _ გასული პერიოდის ინფორმაცია, რომელიც შედგენილია ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, მაგრამ ამ ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარებით უფრო მცირე ინფორმაციას შეიცავს, თუმცა სტრუქტურულად სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის შესაბამისად არის წარმოდგენილი და გვიჩვენებს სუბიექტის ეკონომიკურ რესურსებს ან ვალ-

დებულებებს დროის გარკვეული მომენტისთვის, ან მათში მომხდარ ცვლილებებს დროის გარკვეულ პერიოდში.[20]

კრიტერიუმები _ ამოსავალი საკონტროლო მაჩვენებლები (ბაზა), რომელიც გამოიყენება განსახილველი საგნის შესაფასებლად ან გასაზომად. „შესაფერისი კრიტერიუმები“ ის კრიტერიუმებია, რომლებიც გამოიყენება კონკრეტული გარიგებისათვის.

* *მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები* – პირი (პირები) ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები) (მაგ., კორპორაციული სატრასტო ორგანიზაცია), რომლებსაც გააჩნიათ სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სუბიექტის ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ვალდებულებები. ასეთ ვალდებულებებს განეკუთვნება ზედამხედველობის გაწევა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგიერთ სუბიექტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებში შეიძლება შედიოდნენ ხელმძღვანელობის წარმომადგენლები, მაგალითად აღმასრულებელი დირექტორები, რომლებიც კერძო ან სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის მმართველი საბჭოს წევრები არიან, ან მესაკუთრე მმართველი.[21]

მარწმუნებელი გარიგება _ გარიგება, რომლის დროსაც პრაქტიკოსის მიზანია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება, რათა წარმოადგინოს თავისი დასკვნა, რომლის მიზანია აამაღლოს პასუხისმგებელი მხარის გარდა სხვა გამიზნული მომხმარებლების ნდობის დონე განსახილველი საგნის ინფორმაციის (ანუ, კრიტერიუმებთან მიმართებით განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგების) მიმართ. თითოეული მარწმუნებელი გარიგება კლასიფიცირდება ორი ასპექტის მიხედვით:

(i) დასაბუთებული რწმუნების გარიგება ან შეზღუდული რწმუნების გარიგება:

   ა. დასაბუთებული რწმუნების გარიგება _ მარწმუნებელი გარიგება, როდესაც პრაქტიკოსი გარიგების რისკს ამცირებს გარიგების ვითარებისათვის მისაღებ დაბალ დონემდე, რაც წარმოადგენს პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძველს. პრაქტიკოსის დასკვნა ჩამოყალიბდება ისეთი ფორმით, რომელიც ასახავს პრაქტიკოსის მოსაზრებას კრიტერიუმებთან მიმართებით შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების შედეგების შესახებ;

---

20. იხ. ასს 200, პუნქტი 13(ვ)

21. განსხვავებული მმართველობის სტრუქტურის გასაცნობად, იხ. ასს 260-ის - *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“* - გ1-გ8 პუნქტები.

ბ. შეზღუდული რწმუნების გარიგება _ მარწმუნებელი გარიგება, როდესაც პრაქტიკოსი გარიგების რისკს ამცირებს გარიგების ვითარებისათვის მისაღებ დაბალ დონემდე, რის საფუძველზეც აყალიბებს დასკვნას, მაგრამ ეს რისკი უფრო მაღალია, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისათვის. პრაქტიკოსის დასკვნა გამოიხატება ისეთი ფორმით, რომელიც გადმოსცემს პრაქტიკოსის მოსაზრებას იმის თაობაზე, ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების შედეგად პრაქტიკოსის ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა საკითხმა (საკითხებმა), რაც მას დაარწმუნებდა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს არსებით უზუსტობას. ამასთან, შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა უფრო შეზღუდულია იმასთან შედარებით, რაც აუცილებელია დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვის, მაგრამ მათი განხორციელება იგეგმება ისეთი დონის რწმუნების მისაღებად, რომელიც, პრაქტიკოსის პროფესიული განსჯით, გონივრული იქნება. იმისათვის, რომ პრაქტიკოსის მიერ მიღწეული რწმუნების დონე გონივრული იყოს, ის ხელს უნდა უწყობდეს გამიზნული მომხმარებლების ნდობის დონის ამაღლებას განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ იმდენად, რაც აშკარად მეტი იქნება არაარსებითზე.

(ii) დამოწმების გარიგება ან უშუალო შეფასების გარიგება:

ა. დამოწმების გარიგება _ მარწმუნებელი გარიგება, რომლის დროსაც შესაბამის განსახილველ საგანს კრიტერიუმების გამოყენებით ზომავს ან აფასებს სხვა მხარე და არა პრაქტიკოსი. ზემოაღნიშნული სხვა მხარე ხშირად გაზომვის ან შეფასების შედეგად მიღებულ ინფორმაციას (განსახილველი საგნის ინფორმაცია) წარმოადგენს ანგარიშის ან გარკვეული ტიპის განცხადების სახით. ამასთან, ზოგ შემთხვევაში, განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება წარმოდგენილი იყოს პრაქტიკოსის მიერ შედგენილ მარწმუნებელ ანგარიშში. დამოწმების გარიგებაში პრაქტიკოსის დასკვნა მიუთითებს, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას განსახილველი საგნის ინფორმაცია. პრაქტიკოსის დასკვნის ტექსტი შეიძლება გამოხატული იყოს:

i. შესაბამისი განსახილველი საგნისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით;

ii. შესაბამისი განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით; ან

iii. შესაბამისი მხარის (მხარეების) განცხადების საფუძველზე.

ბ. პირდაპირი მარწმუნებელი გარიგება _ მარწმუნებელი გარიგება, სადაც პრაქტიკოსი ზომავს და აფასებს განსახილველ საგანს შესაფერისი კრიტერიუმების გამოყენებით და მიღებულ განსახილველის საგნის ინფორმაციას წარმოადგენს როგორც მარწმუნებელი ანგარიშის ნაწილს, ან ურთავს მარწმუნებელ ანგარიშს. უშუალო შეფასების გარიგების შემთხვევაში პრაქტიკოსის დასკვნა ეხება კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების საბოლოო შედეგს.

მარწმუნებელი გარიგების რისკი _ რისკი იმისა, რომ პრაქტიკოსი არასათანადო დასკვნას გამოიტანს იმ დროს, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია არსებით უზუსტობას შეიცავს.

მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერისი უნარები და მეთოდები _ დაგეგმვის, მტკიცებულებების შეგროვების, მტკიცებულებების შეფასების, ინფორმირებისა და ანგარიშის შესადგენად აუცილებელი უნარები და მეთოდები, რომელსაც ავლენს მარწმუნებელი გარიგების შემსრულებელი პრაქტიკოსი და რომლებიც განსხვავდება ნებისმიერი კონკრეტული მარწმუნებელი გარიგების განსახილველი საგნის ან მისი გაზომვის და შეფასებისთვის აუცილებელი ცოდნისგან.

მიზანშეწონილი კრიტერიუმები _ (იხ. კრიტერიუმები)

მიმოხილვის გარიგება _ მიმოხილვის გარიგების მიზანია აუდიტორს მისცეს საშუალება (ისეთი პროცედურების საფუძველზე, რომლებიც ვერ უზრუნველყოფს აუდიტისათვის აუცილებელ ყველა მტკიცებულებას) დაადგინოს, მიიქცია თუ არა აუდიტორის ყურადღება ისეთმა ფაქტმა, რომელიც მას დაარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

მიმოხილვის პროცედურები _ პროცედურები, რომელთა ჩატარებაც აუცილებლად მიიჩნევა მიმოხილვის გარიგების მიზნის მისაღწევად. ეს პროცედურებია, ძირითადად, სუბიექტის პერსონალის გამოკითხვა და ფინანსური მონაცემების მიმართ ანალიზური პროცედურების ჩატარება.

მიმოხილვის მასშტაბი _ მიმოხილვის პროცედურები, რომლებიც აუცილებლად მიიჩნევა მიმოხილვის მიზნის მისაღწევად კონკრეტულ გარიგებაში.

მმართველობა _ ცნება მმართველობა გამოიყენება იმ პირების როლის დასახასიათებლად, რომლებსაც გააჩნიათ სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სუბიექტის ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებული ვალდებულებანი.

მნიშვნელოვნება _ საკითხის შედარებითი მნიშვნელობა, კონტექსტის გათვალისწინებით. საკითხის მნიშვნელოვნებას პრაქტიკოსი განიხილავს შესაბამის კონტექსტში, კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.

* *მნიშვნელოვანი კომპონენტი* – კომპონენტი, რომელსაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი განსაზღვრავს, რომ (i) ინდივიდუალურად, ფინანსური თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია ჯგუფისათვის, ან (ii) რომელსაც, განსაკუთრებული ხასიათის ან გარემოებების გამო, სავარაუდოდ, უკავშირდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკები.

* *მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი* _ აუდიტორის დასკვნაში ჩართული აბზაცი, რომელიც ეხება საკითხს, რომელიც სათანადოდ არის წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში ან განმარტებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, მაგრამ, აუდიტორის აზრით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით.

* *მნიშვნელოვანი რისკი* – გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც, აუდიტორის შეფასებით, სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს.

მნიშვნელოვანი სივრცე – უბანი/მოწყობილობა, რომელიც თავისთავად მნიშვნელოვანია სათბურის გაზების ანგარიშგებაში ასახულ მთლიან ემისიებთან შედარებითი მისი ემისიების რაოდენობის გამო, ან მისი განსაკუთრებული ხასიათის ან გარემოებების გამო, რაც წარმოქმნის არსებითი უზუსტობის გარკვეულ რისკებს.

* *მოდიფიცირებული მოსაზრება* – პირობითი მოსაზრება, უარყოფითი მოსაზრება ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე.

მოკლევადიანი პროგნოზი _ პერსპექტიული ინფორმაცია, რომელიც მომზადებულია სუბიექტის ხელმძღვანელობის პირობითი დაშვებების საფუძველზე ისეთი სამომავლო მოვლენების ან ხელმძღვანელობის ქმედებების შესახებ, რომელთაც ვარაუდობს ხელმძღვანელობა აღნიშნული ინფორმაციის მომზადების მომენტში (ოპტიმალური მიახლოებითი დაშვებები).

* *მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი* _ აუდიტორი, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციის მოთხოვნით წარმოადგენს მარწმუნებელ დასკვნას, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ.

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი (მგსს 3402-ის კონტექსტში) _ პრაქტიკოსი, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციის მოთხოვნით წარმოადგენს მარწმუნებელ დასკვნას, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ.

* *მომსახურე ორგანიზაცია* _ მესამე მხარის ორგანიზაცია (ან მესამე მხარის ორგანიზაციის ქვედანაყოფი), რომელიც ისეთი ტიპის მომსახურებას უწევს მომხმარებელ სუბიექტებს, რომლებიც წარმოადგენს ამ სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკუთარი საინფორმაციო სისტემების ნაწილს.

მომსახურე ორგანიზაცია (მგსს 3402-ის კონტექსტში) _ მესამე მხარის ორგანიზაცია (ან მესამე მხარის ორგანიზაციის ქვედანაყოფი), რომელიც ისეთი ტიპის მომსახურებას უწევს მომხმარებელ სუბიექტებს, რომელიც, სავარაუდოდ, წარმოადგენს ამ სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკუთარი შიდა კონტროლის სისტემის ნაწილს.

მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები – კონტროლის იმ მიზნის მისაღწევად განკუთვნილი კონტროლის საშუალებები, რომელსაც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნა.

მომსახურე ორგანიზაციის განცხადება _ წერილობითი განცხადება იმ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლებიც აღწერილია მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერის, მათი დიზაინისა და ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ დასკვნის განმარტებაში, (ბ) პუნქტში (მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში), ან მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერისა და დიზაინის შესახებ დასკვნის განმარტებაში, (ბ) პუნქტში (პირველი ტიპის დასკვნის შემთხვევაში).

* *მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა* _ მომსახურე ორგანიზაციის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მომსახურე ორგანიზაციის მიერ არის დაპროექტებული, დანერგილი და პრაქტიკულად ხორციელდება იმისათვის, რომ მომხმარებელ სუბიექტებს გაუწიოს ისეთი ტიპის მომსახურება, რომელსაც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა.

მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა (მგსს 3402-ის კონტექსტში) _ მომსახურე ორგანიზაციის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მომსახურე ორგანიზაციის მიერ არის შექმნილი, დანერგილი და პრაქტიკულად ხორციელდება იმისთვის, რომ მომხმარებელ სუბიექტებს გაუწიოს ისეთი ტიპის მომსახურება, რომელსაც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნა. მომსახურე ორგნიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერა მოიცავს: ინფორმაციას გაწეული მომსახურების შესახებ, პერიოდს, ან, პირველი ტიპის დასკვნის შემთხვევაში, თარიღს, რომელსაც აღნიშნული აღწერა ეხება; ასევე კონტროლის მიზნებსა და შესაბამის კონტროლის საშუალებებს.

†მომსახურების პროვაიდერი (ხმსს 1-ის კონტექსტში) _ ფირმის გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია, რომელიც ფირმას აწვდის ხარისხის მართვის სისტემაში ან გარიგებების შესრულებისას გამოსაყენებელ რესურ-

სებს. ტერმინი „მომსახურების პროვაიდერი“ არ მოიცავს ფირმის ქსელს, ქსელის სხვა ფირმებს და არც ქსელის ფარგლებში არსებულ სხვა სტრუქტურებსა და ორგანიზაციებს/

* *მომხმარებელი სუბიექტის აუდიტორი* _ აუდიტორი, რომელიც ატარებს მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს.

მომხმარებელი სუბიექტის აუდიტორი (მგსს 3402-ის კონტექსტში) _ აუდიტორი, რომელიც ატარებს მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და გასცემს დასკვნას ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.[22]

* *მომხმარებელი სუბიექტი* _ სუბიექტი, რომელიც იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას და რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ტარდება.

მომხმარებელი სუბიექტი (მგსს 3402-ის კონტექსტში) _ სუბიექტი, რომელიც იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას.

* *მომხმარებელი სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები* _ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების მოდელში ნაგულისხმევი კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც განახორციელებენ მომხმარებელი სუბიექტები, მაგრამ გაითვალისწინება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში, თუ ისინი აუცილებელია მისი შიდა კონტროლის სისტემის მიზნების მისაღწევად, რაც ასახულია სისტემის აღწერაში.

მოცილება _ სათბურის გაზები, რომელიც სუბიექტმა მოაცილა ატმოსფეროდან, ან რომელიც ატმოსფეროში გაიფრქვეოდა, თუ არ დააკავებდნენ და არ მიმართავდნენ მშთანთქმელისკენ.

* *მტკიცებები* _ ხელმძღვანელობის მიერ მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარდგენილი ინფორმაცია, რომელიც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში და აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად. მგსს 3410-ის კონტექსტში _ სუბიექტის მიერ მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარდგენილი ინფორმაცია, რომელიც ასახულია სათბურის გაზის ანგარიშში და პრაქტიკოსი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად.

მტკიცებულება _ პრაქტიკოსის მიერ დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად გამოყენებული ინფორმაცია. მტკიცებულება მოიცავს როგორც შესაფერისი საინფორმაციო სისტემების ინფორმაციას, თუ ასეთი არსებობს, ისე სხვა ინფორმაციას. მგსს-ების მიზნებისთვის:

(i) საკმარისობა არის მტკიცებულებების რაოდენობის საზომი;

---

22. ქვემომსახურე ორგანიზაციის შემთხვევაში, აუდიტორი მომსახურე ოგანიზაციის, რომელიც იყენებს ქვემომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას, ასევე იქნება მომხმარებელი სუბიექტის აუდიტორი.

(ii) შესაფერისობა არის მტკიცებულებების ხარისხის საზომი.

მცირე საწარმო _ სუბიექტი, რომელსაც ტიპურად ახასიათებს შემდეგი ხარისხობრივი ნიშნები:

ა) საკუთრება და მართვა კონცენტრირებულია მცირერიცხოვანი პირების ხელში (ხშირად, ერთი პირის ხელში _ ან ფიზიკური პირის, ან სხვა საწარმოს ხელში, რომელსაც ეკუთვნის ეს საწარმო, იმ პირობით, თუ მესაკუთრეს გააჩნია სათანადო ხარისხობრივი ნიშნები); და

ბ) რომელსაც ასევე შეიძლება ახასიათებდეს ქვემოთ ჩამოთვლილი ნიშნებიდან ერთი ან მეტი:

(i) მარტივი ოპერაციები;

(ii) მარტივი აღრიცხვის სისტემა;

(iii) მცირე რაოდენობის ბიზნესის მიმართულებები და მცირერიცხოვანი ნომენკლატურის პროდუქცია;

(iv) შეზღუდული შიდა კონტროლის პროცედურები;

(v) მცირე რაოდენობის მართვის იერარქიული დონეები, რომელთაც პასუხისმგებლობა აკისრიათ ფართო სპექტრის კონტროლის მექანიზმებზე;

(vi) მცირერიცხოვანი პერსონალი, რომლებზეც დელეგირებულია ფართო სპექტრის მოვალეობები.

ზემოთ ჩამოთვლილი ხარისხობრივი ნიშნები არ არის ყოვლისმომცველი და ამომწურავი და აუცილებელი არ არის, რომ ყველა მცირე საწარმოს ყველა ეს ნიშანი ახასიათებდეს.

მშთანთქმელი – ფიზიკური მოწყობილობა ან პროცესი, რომელიც ატმოსფეროდან შთანთქავს სათბურის გაზებს.

ორგანიზაციული საზღვრები – საზღვრები, რომლითაც დგინდება, რომელი საქმიანობა უნდა აისახოს სუბიექტის სათბურის გაზების ანგარიში.

*† *პარტნიორი* _ ნებისმიერი პირი, რომელსაც აქვს იმის უფლებამოსილება, რომ ფირმას დაავალოს პროფესიული მომსახურების გარიგების შესრულება.

პასუხისმგებელი მხარე (მგსს-ების კონტესტში) _ მხარე(ებ)ი, რომელიც პასუხისმგებელია შესაბამის განსახილველ საკითხზე.

პასუხისმგებელი მხარე _ *(დმსს 4400-ის (გადასინჯული) კონტესტში)* მხარე(ები), რომელიც (რომლებიც) პასუხისმგებელია (პასუხისმგებლები არიან) განსახილველ საგანზე, რომლის მიმართაც ტარდება შეთანხმებული პროცედურები.

*† *პერსონალი* _ პარტნიორები და თანამშრომლები.

* *პირველი აუდიტის გარიგება* _ გარიგება, რომლის დროსაც ან:

ა) წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა; ან

ბ) წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული ჰქონდა წინამორბედ აუდიტორს.

პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია _ ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც დაფუძნებულია პირობით დაშვებებზე მომავალში მოსახდენი მოვლენებისა და სუბიექტის შესაძლო ქმედებების შესახებ.

პრაქტიკოსი _ საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი.

პრაქტიკოსი (მგსს 3000-ის კონტექსტში) _ პირ(ებ)ი, რომელიც (რომლებიც) ასრულებს (ასრულებენ) გარიგებას (როგორც წესი, გარიგების პარტნიორი ან გარიგების გუნდის სხვა წევრები, ან, შესაბამის შემთხვევებში, ფირმა). როდესაც წინამდებარე მგსს აშკარად ითვალისწინებს, რომ გარკვეული მოთხოვნა ან ვალდებულება გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს აუცილებლად, მაშინ ტერმინის „პრაქტიკოსი~ ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი „გარიგების პარტნიორი~.

პრაქტიკოსი (მგსს 2400-ის (გადასინჯული) კონტექსტში) _ საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი. ეს ტერმინი მოიცავს გარიგების პარტნიორს ან გარიგების გუნდის სხვა წევრებს, ან, შესაბამის შემთხვევებში, ფირმას. თუ წინამდებარე მგსს აშკარად ითვალისწინებს, რომ გარკვეული მოთხოვნა ან ვალდებულება გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს აუცილებლად, მაშინ ტერმინის „პრაქტიკოსი~ ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი „გარიგების პარტნიორი~. საჭიროების შემთხვევაში, ცნებებში „გარიგების პარტნიორი~ და „ფირმა~ იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

პრაქტიკოსი (დმსს 4410-ის (გადასინჯული) კონტექსტში) _ საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი, რომელიც ასრულებს კომპილაციურ გარიგებას. ეს ტერმინი მოიცავს გარიგების პარტნიორს ან გარიგების გუნდის სხვა წევრებს, ან, შესაბამის შემთხვევებში, ფირმას. თუ წინამდებარე დმსს აშკარად ითვალისწინებს, რომ გარკვეული მოთხოვნა ან ვალდებულება გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს აუცილებლად, მაშინ ტერმინის „პრაქტიკოსი~ ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი „გარიგების პარტნიორი~. საჭიროების შემთხვევაში, ცნებებში „გარიგების პარტნიორი~ და „ფირმა~ იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

პრაქტიკოსის ექსპერტი _ ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია, რომელსაც გააჩნია ექსპერტული ცოდნა მარწმუნებელი მომსახურების გარდა სხვა სფეროში და რომლის მიერ აღნიშნულ სფეროში შესრულებულ სამუშაოს

იყენებს პრაქტიკოსი საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებაში დასახმარებლად. პრაქტიკოსის ექსპერტი შეიძლება იყოს პრაქტიკოსის შიდა ექსპერტი (რომელიც არის ამ პრაქტიკოსის ფირმის ან ქსელის ფირმის პარტნიორი ან თანამშრომელი, მათ შორის დროებითი თანამშრომელი) ან პრაქტიკოსის გარე ექსპერტი.

პროფესიონალი ბუღალტერი[23] _ პირი, რომელიც არის ბსფ-ის წევრი ორგანიზაციის წევრი.

* *პროფესიული სტანდარტები* _ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები და სათანადო ეთიკური მოთხოვნები.

† *პროფესიული სტანდარტები (ხმსს 1-ის კონტექსტში)* _ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტები, როგორც განმარტებულია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *„ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის წინასიტყვაობაში“* და ასევე სათანადო ეთიკური მოთხოვნები.

† *პროფესიული განსჯა* _ შესაბამისი პრაქტიკული მომზადების, ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება პროფესიული სტანდარტებით განსაზღვრულ კონტექსტში, ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მიღებისას ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირებისთვის შესაფერისი სამოქმედო კურსის შესახებ.

პროფესიული განსჯა (მსჯელობა) (მგსს 3000-ის (გადასინჯული) კონტექსტში) _ შესაბამისი პრაქტიკული მომზადების, ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება მარწმუნებელი გარიგებებისა და ეთიკის სტანდარტებით განსაზღვრულ კონტექსტში, პრაქტიკოსის მიერ მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სამოქმედო კურსის შესახებ ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მიღებისას.

პროფესიული განსჯა (მსჯელობა) (მგსს 2400-ის (გადასინჯული) კონტექსტში) _ შესაბამისი პრაქტიკული მომზადების, ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება მარწმუნებელი გარიგებების, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ეთიკის სტანდარტებით განსაზღვრულ კონტექსტში, აუდიტორის მიერ მიმოხილვის გარიგებასთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სამოქმედო კურსის შესახებ ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მიღებისას.

23. როგორც განმარტებულია ბესსს-ის კოდექსში.

*† *პროფესიული სკეპტიციზმი* _ გარკვეული მიდგომა/პოზიცია სამუშაოს შესრულების მიმართ, რომელიც გულისხმობს კრიტიკულ აზროვნებასა და სიფრთხილის გამოჩენას ისეთ პირობებთან მიმართებით, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ შესაძლო უზუსტობაზე, ასევე აუდიტის მტკიცებულებების კრიტიკულ შეფასებას.

პროფესიული სკეპტიციზმი (მგსს 3000-ის (გადასინჯული) კონტექსტში) _ გარკვეული მიდგომა/პოზიცია სამუშაოს შესრულების მიმართ, რომელიც გულისხმობს კრიტიკულ აზროვნებასა და სიფრთხილის გამოჩენას ისეთ პირობებთან მიმართებით, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს შესაძლო უზუსტობაზე, ასევე მტკიცებულებების კრიტიკულ შეფასებას.

პროფორმა კორექტირებები – დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებაში, ამგვარი კორექტირებები მოიცავს:

(i) დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაში შეტანილ კორექტირებებს, რომლებიც გვიჩვენებს მნიშვნელოვანი მოვლენის ან ოპერაციის (შემდგომში „მოვლენა~ ან „ოპერაცია~) გავლენას ისე, თითქოს ეს მოვლენა მოხდა ან ეს ოპერაცია განხორციელდა ადრე, ილუსტრაციის მიზნებისთვის შერჩეული თარიღისთვის; და

(ii) დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაში შეტანილ კორექტირებებს, რომლებიც აუცილებელია პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის ისეთი საფუძვლით, რომელიც შეესაბამება ანგარიშვალდებული სუბიექტის („სუბიექტი~) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს და ამ საფუძვლების მიხედვით განსაზღვრულ მის სააღრიცხვო პოლიტიკას.

პროფორმა ინფორმაციის კორექტირებები მოიცავს შესაბამის ფინანსურ ინფორმაციას სუბიექტის შესახებ, რომელიც შეძენილია ან შეძენას ექვემდებარება („შეძენილი საწარმო~), ან სუბიექტის შესახებ, რომლის აქტივებიც გასხვისებულია ან გასხვისებას ექვემდებარება („გასხვისებული საწარმო~), იმ მოცულობით, რა მოცულობითაც ეს ინფორმაცია გამოიყენება პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის (შემდგომში „შეძენილი საწარმოს ან გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია~).

პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია – ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც წარმოდგენილია კორექტირებებთან ერთად, დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაზე ამა თუ იმ მოვლენის ან ოპერაციის გავლენის საილუსტრაციოდ, რასაც ადგილი ექნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ ეს მოვლენა მოხდებოდა ან ეს ოპერაცია განხორციელდებოდა ადრე, ილუსტრაციის მიზნებისთვის შერჩეული თარიღისთვის. წინამდებარე მგსს-ში იგულისხმება, რომ პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია წარმოდგენილია სვეტი-

სებური ფორმატით, რომელიც მოიცავს (ა) დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციას; (ბ) პროფორმა კორექტირებებს; და (გ) საბოლოო სვეტს, მიღებული პროფორმა ინფორმაციისთვის.

რაოდენობრივი შეფასება – სუბიექტთან პირდაპირ ან არაპირდაპირ დაკავშირებული სათბურის გაზების რაოდენობის განსაზღვრის პროცესი, რომელიც გაიფრქვა ატმოსფეროში (ან მოცილებულ იქნა ატმოსფეროდან) ემისიის კონკრეტული წყაროების, ან კონკრეტული მშთანთქმელების მიხედვით.

* *რისკის შეფასების პროცედურები* – აუდიტის პროცედურები, რომლებიც ტარდება სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად, თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცებების დონეზე.

* *რწმუნება* _ (იხ. დასაბუთებული რწმუნება)

* *გამიზნული მომხმარებლები* _ ფიზიკური პირი (პირები), ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები) ან პირების ან ორგანიზაციების ჯგუფ(ებ)ი, რომლებიც გამოიყენებენ მარწმუნებელ ანგარიშს პრაქტიკოსის ვარაუდით. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება არსებობდნენ სხვა გამიზნული მომხმარებლებიც, მათ გარდა, ვისთვისაც განკუთვნილია მარწმუნებელი ანგარიში.

* *საღრიცხვო შეფასება* _ ფულადი სიდიდე, რომლის მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად გავლენას ახდენს შეფასების განუსაზღვრელობა.

* *საღრიცხვო შეფასების შედეგი* – საღრიცხვო შეფასების ფაქტობრივი ფულადი სიდიდე, რომელიც გამოთვლილია შესაბამისი ოპერაცი(ებ)ის, მოვლენ(ებ)ის ან პირობ(ებ)ის შედეგების მიხედვით, რომლებიც განხილული იყო საღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას.

საბაზისო წელი – კონკრეტული წელი ან მრავალი წლის საშუალო, რომელსაც უდარებენ სუბიექტის ემისიებს წლების განმავლობაში.

* *საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება* – საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება.

* *საერთო დანიშნულების საფუძვლები* – ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც შემუშავებულია ფინანსურ ინფორმაციაზე ფართო სპექტრის მომხმარებელთა საერთო მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება

იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები ან შესაბამისობის საფუძვლები.

ტერმინი „სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები~ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების აღსანიშნავად, რომელიც მოითხოვს ამ საფუძვლების მოთხოვნების დაცვას და:

ა) აღიარებს, აშკარად თუ ნაგულისხმევი სახით, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანად ასახვის მისაღწევად, შეიძლება საჭირო გახდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან იმაზე მეტი ინფორმაციის გამჟღავნება, ვიდრე ამას კონკრეტულად მოითხოვს მოცემული საფუძვლები; ან

ბ) აშკარად აღიარებს, რომ სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, შეიძლება საჭირო გახდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან მოცემული საფუძვლების რომელიმე მოთხოვნიდან გადახვევა. იგულისხმება, რომ ასეთ გადახვევას ადგილი ექნება მხოლოდ განსაკუთრებით იშვიათ გარემოებებში.

ტერმინი „შესაბამისობის საფუძვლები~ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების აღსანიშნავად, რომელიც მოითხოვს მოცემული საფუძვლების მოთხოვნების დაცვას, მაგრამ არ შეიცავს ზემოთ განხილულ (ა) და (ბ) აღიარებას.[24].

საერთო კონტროლი საინფორმაციო ტექნოლოგიურ სისტემებში _ პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია მრავალ პროგრამასთან და ხელს უწყობს გამოყენებითი კონტროლის პროცედურების ეფექტიან მუშაობას იმით, რომ უზრუნველყოფს საინფორმაციო სისტემების სათანადო ფუნქციონირებას უწყვეტად. საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების საერთო კონტროლის საშუალებები, საზოგადოდ, მოიცავს კონტროლის განხორციელებას მონაცემთა ცენტრსა და ქსელის ოპერაციებზე; სისტემის პროგრამული უზრუნველყოფის შეძენაზე, შეცვლასა და ექსპლუატაციაზე; სისტემაში შესვლის უსაფრთხოებაზე და პროგრამული სისტემის შეძენაზე, დამუშავებასა და ექსპლუატაციაზე.

საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი[25] _ ნებისმიერი პროფესიონალი ბუღალტერი, მისი ფუნქციოლური კლასიფიკაციის მიუხედავად (მაგ., აუდიტი, გადასახადები ან კოსულტაციები) ფირმაში, რომელიც პროფესიულ მომსახურებას ეწევა. ეს ტერმინი გამოიყენება საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტრების ფირმის აღსანიშნავადაც.

---

24. ასს 200, პუნქტი 13(ა).

25. როგორც განმარტებულია ბესსს-ის კოდექსში.

† *სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (ხმსს 1-ის კონტექსტში)* _ პროფესიული ეთიკის პრინციპები და ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება პროფესიონალ ბუღალტრებზე, როდესაც ატარებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან ასრულებენ სხვა სახის მარწმუნებელი ან დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბესსს-ის კოდექსის იმ დებულებებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან და მიმოხილვასთან, ან სხვა სახის მარწმუნებელ ან დაკავშირებულ მომსახურებასთან, ასევე ეროვნული კანონმდებლობით განსაზღვრულ ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შემზღუდველია.

† *სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (ხმსს 2-ის კონტექსტში)* – პროფესიული ეთიკის პრინციპები და ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება პროფესიონალ ბუღალტრებზე აუდიტის ჩატარებისას. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის, დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი)* იმ დებულებებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან, ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შემზღუდველია.

** სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (ასს-ების კონტექსტში)* _ ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის მიმომხილველზე აუდიტის გარიგების შესრულებისას და, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი)* იმ დებულებებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ასევე ეროვნული კანონმდებლობით განსაზღვრულ ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შემზღუდველია.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მგსს 2400-ის (გადასინჯული) კონტექსტში _ პროფესიული ეთიკის პრინციპები და ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება პროფესიონალ ბუღალტრებზე ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის ჩატარებისას. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები)* იმ დებულებებს, რომლებიც დაკავშირებულია მიმოხილვის გარი-

გებებთან, ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შემზღუდველია.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (დმსს 4400-ის (გადასინჯული) კონტექსტში) _ პროფესიული ეთიკის პრინციპები და ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება გარიგების გუნდზე შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგების შესრულების დროს. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის დებულებებს, (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი) და ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შემზღუდველია.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (დმსს 4410 (გადასინჯული) კონტექსტში _ პროფესიული ეთიკის პრინციპები და ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება გარიგების გუნდზე კომპილაციური გარიგების შესრულების დროს. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების *ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის დებულებებს (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები*) (ბესსს-ის კოდექსი) და ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შემზღუდველია.

სათბურის გაზები – ნახშირორჟანგი (HO_2) და ნებისმიერი სხვა გაზები, რომლებიც სათანადო კრიტერიუმების თანახმად, უნდა აისახოს სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშში, როგორიცაა მაგალითად: მეთანი, აზოტის ქვეჟანგი; გოგირდის ჰექსაფტორიდი; ჰიდროფტორნახშირბადები; პერფტორნახშირბადები და ქლორფტორნახშირბადები. ნახშირორჟანგის გარდა სხვა გაზები ხშირად გამოისახება, როგორც ნახშირორჟანგის ექვივალენტები (HO_2-ე).

საინფორმაციო-ტექნოლოგიური გარემო _ პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც დანერგილი აქვს სუბიექტს, ასევე საინფორმაციო ტექნოლოგიური ინფრასტრუქტურა (ტექნიკური უზრუნველყოფა, საოპერაციო სისტემები და სხვ.) და პროგრამული უზრუნველყოფა, რომლებიც გამოიყენება სუბიექტის ოპერაციების განსახორციელებლად და დასახული სტრატეგიების პრაქტიკაში რეალიზებისთვის.

* *საკმარისობა (აუდიტის მტკიცებულებების)* _ აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობის საზომი. აუდიტის მტკიცებულებების საჭირო რაოდენობაზე გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება და ასევე ამგვარი აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხი.

* *სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები _ (იხ. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და საერთო დანიშნულების საფუძვლები)*

*† საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტი _ სუბიექტი, რომლის აქციები ან სავალო ფასიანი ქაღალდები კოტირებული ან დაშვებულია საფონდო ბირჟის სავაჭრო სისტემაში ოფიციალურ საფონდო ბირჟაზე, ან იყიდება ოფიციალური საფონდო ბირჟის ან სხვა ანალოგიური ორგანოს მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად.

სუბიექტი (მგსს 3410-ის კონტექსტში) – იურიდიული პირი, ეკონომიკური ერთეული, ან იურიდიული პირის ან ეკონომიკური ერთეულის იდენტიფიცირებადი ნაწილი (მაგალითად, ერთი ქარხანა ან სხვა სახის სივრცე, როგორიცაა ნაგავსაყრელის ტერიტორია), ან იურიდიული ან სხვა ტიპის ერთეულების ან მათი ნაწილების ერთობლიობა (მაგალითად, ერთობლივი საწარმო), რომელთანაც დაკავშირებულია ანგარიშში ასახული სათბურის გაზის ემისიები.

** სამუშაო არსებითობა* _ აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე და განკუთვნილია იმისათვის, რომ მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ არსებითობას. საჭიროების შემთხვევაში, სამუშაო არსებითობა ასევე აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის დადგენილ არსებითობის დონეზე ან დონეებზე.

† საპასუხო ზომა (ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით) – პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ფირმას განსაზღვრული და დანერგილი აქვს ხარისხის ერთ ან რამდენიმე რისკზე რეაგირებისთვის: (იხ. პუნქტები გ25–გ27, გ50)

(i) პოლიტიკა არის პრინციპული დებულებები იმის შესახებ, რა უნდა გაკეთდეს ან რა არ უნდა გაკეთდეს ხარისხის რისკ(ებ)ზე ზემოქმედებისთვის. ამგვარი დებულებები შესაძლოა წარმოდგენილი იყოს დოკუმენტის სახით, აშკარად ჩანდეს ინფორმირების სხვა საშუალებებში/შეტყობინებებში ან იგულისხმებოდეს მოქმედებებსა და გადაწყვეტილებებში;

(ii) პროცედურები არის პოლიტიკის პრაქტიკაში რეალიზებისთვის განკუთვნილი ქმედებები.

* *საწყისი ნაშთები* _ იმ ანგარიშების ნაშთები, რომლებიც არსებობდა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში. საწყისი ნაშთები ეყრდნობა წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთებს და ასახავს წინა პერიოდების ოპერაციებისა და მოვლენების და წინა პერიოდში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შედეგებს. საწყისი ნაშთები ასევე მოიცავს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში არსებულ ისეთ საკითხებს, რომელთა გამჟღავნებაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, როგორიცაა, მაგალითად, პირობითი და სახელშეკრულებო ვალდებულებები.

სახელმწიფო სექტორი _ აღნიშნავს ეროვნულ მთავრობას, რეგიონალურ (მაგალითად, შტატის, პროვინციის, ტერიტორიული ერთეულის) ხელისუფლებას, ადგილობრივ (ქალაქებისა და რაიონული ცენტრების) ხელისუფლებას და მათთან დაკავშირებულ სამთავრობო დაწესებულებებს (მაგალითად, სააგენტოებს, საბჭოებს, კომისიებსა და საწარმოებს).

* *სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება* _ ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად.

* *სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები* _ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები, ან შესაბამისობის საფუძვლები[26].

* *სტატისტიკური შერჩევა* _ შერჩევის ნებისმიერი მიდგომა, რომელსაც ახასიათებს შემდეგი ნიშნები:

ა) შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების შემთხვევითი შერჩევა; და

ბ) ალბათობის თეორიის გამოყენება შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შესაფასებლად, მათ შორის შერჩევის რისკის გასაზომად;

შერჩევის ისეთი მიდგომა, რომელსაც არ ახასიათებს (ა) და (ბ) ქვეპუნქტების ნიშნები, მიიჩნევა არასტატისტიკურ შერჩევად

* *სტრატიფიკაცია* _ გენერალური ერთობლიობის ქვეერთობლიობებად დაყოფის პროცესი, როდესაც თითოეული ქვეერთობლიობა წარმოადგენს მსგავსი მახასიათებლების მქონე (ხშირად ფულადი ღირებულება) შერჩევის ერთეულების ჯგუფს.

* *სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი* – აუდიტორის დასკვნაში ჩართული აბზაცი, რომელიც ეხება საკითხს, რომელიც წარდგენილი არ არის ფინან-

[26] ასს 200, პუნქტი 13(ა).

სურ ანგარიშგებაში, არც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებშია განმარტებული, მაგრამ მომხმარებლებისთვის აუცილებელია აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გასაგებად.

* *სხვა ინფორმაცია* – ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაცია (გარდა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა), რომელიც აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შემცველ დოკუმენტებშია ასახული, კანონმდებლობის მოთხოვნების ან ტრადიციის შესაბამისად.

სხვა ინფორმაცია (მგსს 3000 (გადასინჯული) კონტექსტში) – ინფორმაცია (გარდა განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და შესაბამისი მარწმუნებელი ანგარიშისა), რომელიც კანონმდებლობის ან ტრადიციის შესაბამისად ასახულია განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და მასზე გაცემული მარწმუნებელი ანგარიშის შემცველ დოკუმენტში.

* *უზუსტობა* – განსხვავება, რომელიც არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლის თანხაში, კლასიფიკაციაში, წარდგენაში, ან შესაბამის ახსნა-განმარტებაში და იმ თანხას, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან შესაბამის ახსნა-განმარტებას შორის, რაც ამ მუხლისთვის მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. უზუსტობა შეიძლება გამოწვეული იყოს შეცდომის ან თაღლითობის შედეგად.

როდესაც აუდიტორი მოსაზრებას გამოთქვამს იმის შესახებ, სამართლიანად არის თუ არა წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავს თუ არა უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ფინანსური ანგარიშგება, უზუსტობები ასევე მოიცავს სიდიდის, კლასიფიკაციის, წარდგენის, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის კორექტირებებსაც, რომლებიც, აუდიტორის აზრით, აუცილებლად შესატანია იმისათვის, რომ ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად იყოს წარდგენილი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ფინანსური ანგარიშგება ასახავდეს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს.

მგსს 3000-ის კონტექსტში, უზუსტობა განმარტებულია შემდეგნაირად: განსხვავება განსახილველი საგნის ინფორმაციასა და კრიტერიუმების გამოყენებით სათანადოდ შეფასებულ ან გაზომილ განსახილველ საგანს შორის. უზუსტობები შეიძლება იყოს წინასწარ განზრახული ან უნებლიე, ხარისხობრივი ან რაოდენობრივი და მოიცავს ინფორმაციის გამოტოვებასაც.

დმსს 4410-ის (გადასინჯული) კონტექსტში, უზუსტობა განმარტებულია შემდეგნაირად: განსხვავება ფინანსური ინფორმაციის ამა თუ იმ მუხლის სიდიდეს, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშ-

ვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასა და იმ სიდიდეს, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციას შორის, რომელიც მოითხოვება ამ მუხლისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად. უზუსტობა შეიძლება გამოწვეული იყოს შეცდომის ან თაღლითობის შედეგად.

როდესაც ფინანსური ინფორმაცია მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, უზუსტობები ასევე მოიცავს მუხლის სიდიდის, კლასიფიკაციის, წარდგენის, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის კორექტირებებსაც, რომლებიც, პრაქტიკოსის აზრით, აუცილებლად შესატანია, რათა ფინანსური ინფორმაცია სამართლიანად იყოს წარდგენილი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ფინანსური ინფორმაცია ასახავდეს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს.

უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში _ უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში მაშინ არსებობს, როდესაც ეს ინფორმაცია არასწორადაა წარმოდგენილი ან სხვა მხრივ არის შეცდომაში შემყვანი (მათ შორის, იმის გამო, რომ გამოტოვებულია ან ბუნდოვნად არის წარმოდგენილი ისეთი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია სხვა ინფორმაციაში განხილული საკითხის სათანადოდ გასაგებად).

ტესტი _ პროცედურების გამოყენება გენერალური ერთობლიობის ზოგიერთი ან ყველა მუხლის მიმართ.

* *უარყოფითი დასტურის მოთხოვნა* _ მოთხოვნა იმისა, რომ დამადასტურებელმა მხარემ უშუალოდ აუდიტორს უპასუხოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დამადასტურებელი მხარე არ ეთანხმება დასტურის მოთხოვნაში მოცემულ ინფორმაციას.

* *უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნა* _ დადებითი დასტურის მოთხოვნის შემთხვევაში დამადასტურებელი მხარის მიერ დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის არგაცემა ან სრული პასუხის არგაცემა, ან უკანდაბრუნებული მოთხოვნა, რომელიც ადრესატს არ მიუღია.

**უშუალო დახმარება* _ შიდა აუდიტორების გამოყენება აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად, როდესაც შიდა აუდიტორები მუშაობენ გარე აუდიტორის ხელმძღვანელობით, მისი ზედამხედველობით და შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოს იხილავს გარე აუდიტორი.

ფასიანი ქაღალდების პროსპექტი – საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნების საფუძველზე გამოცემული დოკუმენტი, რომელიც დაკავშირებულია სუბიექტის ფასიან ქაღალდებთან, რომლის მიხედვითაც,

როგორც ივარაუდება, მესამე მხარემ უნდა მიიღოს საინვესტიციო გადაწყვეტილება.

** ფაქტის უზუსტობა (სხვა ინფორმაციასთან მიმართებაში, მგსს 3000 (გადასინჯული) კონტექსტში)* _ სხვა ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებული არ არის განსახილველი საგნის ინფორმაციაში ან მარწმუნებელ ანგარიშში ასახულ საკითხებთან, მაგრამ თვითონ არასწორად არის შედგენილი ან წარდგენილი. ფაქტის არსებითმა უზუსტობამ შეიძლება ეჭვს ქვეშ დააყენოს იმ დოკუმენტის საიმედოობა, რომელიც შეიცავს განსახილველი საგნის ინფორმაციას.

* *ფინანსური ანგარიშგება* _ სტრუქტურული სახით წარმოდგენილი გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია, მათ შორის, შესაბამისი ახსნა-განმარტებები, რაც მიზნად ისახავს სუბიექტის იმ ეკონომიკური რესურსების ან ვალდებულებების შესახებ ინფორმირებას, რომელიც არსებობს დროის გარკვეული მომენტისთვის, ან გარკვეული პერიოდის განმავლობაში მათში მომხდარი ცვლილებების ინფორმირებას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ტერმინი „ფინანსური ანგარიშგება“, ჩვეულებრივ, ეხება ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს, როგორც ეს დადგენილია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებით, მაგრამ ასევე შეიძლება აღნიშნავდეს რომელიმე ერთ ფინანსურ ანგარიშგებასაც. შესაბამისი ახსნა-განმარტებები მოიცავს განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციას, რომელიც, როგორც მოითხოვება, ან აშკარად ან ნაგულისხმევი სახით არის ნებადართული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, იმგვარად არის წარმოდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ან გაერთიანებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სხვა დოკუმენტზე მითითების გზით, სადაც ეს ინფორმაციაა მოცემული.

* *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები* – ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომელიც მისაღებია სუბიექტის ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნის გათვალისწინებით, ან, რომლის გამოყენებაც მოითხოვება კანონმდებლობით. დმსს 4410-ის (გადასინჯული)[27] კონტექსტში, ფინანსური ანგარიშგების ნაცვლად იგულისხმება ფინანსური ინფორმაცია.

[27] დმსს 4410 (გადასინჯული) - *„კომპილაციური გარიგებები“*.

* *ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი (ასს 805-ის (გადასინჯული)[28] კონტექსტში)* _ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი, ან ანგარიში, ან მუხლი.

* *ფინანსური ანგარიშგების თარიღი* _ ფინანსური ანგარიშგებით მოცული ბოლო საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღი.

* *ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღი* _ თარიღი, როდესაც სათანადო უფლებამოსილების მქონე პირები ადასტურებენ, რომ მომზადებულია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიში, შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით და პასუხისმგებლობას იღებენ ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

* *ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი* _ თარიღი, როდესაც აუდიტორის დასკვნა და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ხელმისაწვდომი ხდება მესამე მხარეებისათვის.

* *ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები* _ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

*† ფირმა _ ინდივიდუალური პრაქტიკოსი პროფესიონალი ბუღალტერი, პროფესიონალ ბუღალტერთა ამხანაგობა ან კორპორაცია, ან პროფესიონალ ბუღალტერთა სხვა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის სუბიექტი, ანდა სახელმწიფო სექტორის ანალოგიური სტრუქტურული ერთეული.

*ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ნაკლოვანება _ აღნიშნული ნაკლოვანება მაშინ არსებობს, როდესაც:

(i) დადგენილი არ არის ხარისხის მიზანი, რომლის მიღწევაც მოითხოვება წინამდებარე ხმსს-ით;

(ii) სათანადოდ არ არის გამოვლენილი ან შეფასებული ხარისხის გარკვეული რისკი ან რისკები, რის გამოც სათანადოდ არ არის განსაზღვრული ან გატარებული ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი საპასუხო ზომები; ან

(iii) გარკვეული საპასუხო ზომა ან ზომები მისაღებ დონემდე არ ამცირებს დაკავშირებული ხარისხის რისკის რეალიზების ალბათობას, ვინაიდან ეს საპასუხო ზომა (ზომები) არ არის სათანადოდ განსაზღვრული, გატარებული ან სათანადოდ არ ფუნქციონირებს; ან

28. ასს 805 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი“.

(iv) ხარისხის მართვის სისტემის რომელიღაც სხვა ასპექტი არ არსებობს, ან არ არის სათანადოდ განსაზღვრული, დანერგილი, ან სათანადოდ არ ფუნქციონირებს. (იხ. გ12 პუნქტი)

* *ქვემომსახურე ორგანიზაცია* _ მომსახურე ორგანიზაცია, რომელსაც იყენებს სხვა მომსახურე ორგანიზაცია მომხმარებელი სუბიექტებისთვის ზოგიერთი ისეთი ტიპის მომსახურების შესასრულებლად, რომელიც, სავარაუდოდ, წარმოადგენს ამ სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკუთარი საინფორმაციო სისტემების ნაწილს.

ქვემომსახურე ორგანიზაცია _ (მგსს 3402-ის კონტექსტში) _ მომსახურე ორგანიზაცია, რომელსაც იყენებს სხვა მომსახურე ორგანიზაცია მომხმარებელი სუბიექტებისთვის ზოგიერთი ისეთი ტიპის მომსახურების შესასრულებლად, რომელიც, სავარაუდოდ, წარმოადგენს ამ სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკუთარი შიდა კონტროლის სისტემის ნაწილს.

ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები – ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები, რომელთა მიზანია კონტროლის მიზნის მიღწევის შესახებ დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება.

ქვემომსახურე ორგანიზაციის მომსახურების გათვალისწინების მეთოდი ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის გარეშე (კონტროლის გამორიცხვის მეთოდი) – მეთოდი, რომელიც გამოიყენება ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებასთან მიმართებაში, როდესაც მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში გათვალისწინებულია ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათი, მაგრამ ამ ქვემომსახურე ორგანიზაციის შესაბამისი კონტროლის მიზნები და კონტროლის საშუალებები გათვალისწინებული არ არის მომსახურე ორგანიზაციის საკუთარი სისტემის აღწერაში და არც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის სამუშაოს მასშტაბში. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის სამუშაოს მასშტაბი მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებებს, რათა მონიტორინგი განახორციელოს ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობაზე, რაც შეიძლება გულისხმობდეს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ გაცემული მარწმუნებელი დასკვნის მიმოხილვას.

ქვემომსახურე ორგანიზაციის მომსახურების გათვალისწინების მეთოდი ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის ჩათვლით (კონტროლის გათვალისწინების მეთოდი) – მეთოდი, რომელიც გამოიყენება ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებებთან მიმართებაში, როდესაც მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში გათვალისწინებულია ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული

მომსახურების ხასიათი და, გარდა ამისა, ამ ქვემომსახურე ორგანიზაციის შესაბამისი კონტროლის მიზნებიც და დაკავშირებული კონტროლის საშუალებებიც გათვალისწინებულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში და ასევე მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის სამუშაოს მასშტაბში.

*† *ქსელი* _ მსხვილი სტრუქტურა:

ა) შექმნილია თანამშრომლობისთვის და

ბ) აშკარად მიზნად ისახავს მოგების ან დანახარჯების განაწილებას, ან გააჩნია საერთო საკუთრება, საერთო კონტროლის ან მართვის სისტემა, საერთო ხარისხის მართვის პოლიტიკა და პროცედურები, საერთო ბიზნესსტრატეგია, იყენებს საერთო საფირმო ნიშანს ან საერთო პროფესიული რესურსების მნიშვნელოვან ნაწილს.

*† *ქსელის ფირმა* _ ფირმა ან სუბიექტი/ქვედანაყოფი, რომელიც ეკუთვნის ფირმის ქსელს.

* *ყოვლისმომცველი* – ტერმინი, რომელიც გამოიყენება უზუსტობების კონტექსტში, ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობების გავლენის აღწერისათვის ან ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ უზუსტობების შესაძლო გავლენის აღწერისათვის, თუ ასეთი არსებობს, რომელთა აღმოჩენა ვერ მოხერხდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გამო. ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობის ყოვლისმომცველი გავლენა არის გავლენა, რომელიც აუდიტორის შეფასებით:

ა) არ შემოიფარგლება მარტო ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ელემენტებით, ანგარიშებით ან მუხლებით;

ბ) თუ შემოიფარგლება, ეხება ან შეიძლება ეხებოდეს ფინანსური ანგარიშგების არსებით ნაწილს; ან

გ) ახსნა-განმარტებებთან მიმართებაში, გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლებისთვის ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით.

შეზღუდვების სისტემა და კვოტებით ვაჭრობა – სისტემა, რომელიც ადგენს ემისიების საერთო ზღვრებს, ითვალისწინებს ემისიების ნებართვების (კვოტების) განაწილებას მონაწილეებს შორის და უფლებას აძლევს მათ ივაჭრონ ერთმანეთთან კვოტებითა და ემისიების კრედიტებით.

შეზღუდული რწმუნება (მგსს 2400-ის კონტექსტში) _ რწმუნების დონე, წინამდებარე მგსს-ის შესაბამისად გამოტანილი პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძველი, რომელიც მიიღწევა იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების რისკი მართალია შემცირებულია მოცემული გარიგების გარემოებებისთვის მისაღებ დონემდე, მაგრამ მაინც უფრო მაღალია დასაბუთებული რწმუნების გარიგების რისკთან შედარებით. მტკიცებულებების მოსაპო-

ვებლად ჩატარებული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა ერთობლიობაში სულ მცირე იმისთვის მაინც არის საკმარისი, რომ პრაქტიკოსმა მიიღოს რწმუნების გონივრული დონე. იმისათვის, რომ პრაქტიკოსის მიერ მიღწეული რწმუნების დონე გონივრული იყოს, ის, სავარაუდოდ, ხელს უნდა უწყობდეს გამიზნული მომხმარებლების ნდობის დონის ამაღლებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

შეზღუდული რწმუნების გარიგება _ (იხ. მარწმუნებელი გარიგება)

* *შეთანხმებული პროცედურები* – პროცედურები, რომლებზეც შეთანხმდნენ პრაქტიკოსი და დამკვეთი მხარე (და სხვა მხარეები, შესაბამის შემთხვევაში)

* *შემდგომი მოვლენები* – მოვლენები, რომლებიც მოხდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის დროის პერიოდში; ასევე, ფაქტები, რომელთა შესახებ აუდიტორისათვის ცნობილი გახდა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

* *შერჩევა _ (იხ. აუდიტორული შერჩევა)*

* *შერჩევის რისკი* – რისკი იმისა, რომ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ეყრდნობა შერჩევით ერთობლიობას, შესაძლოა განსხვავდებოდეს იმ დასკვნისგან, რომელსაც აუდიტორი გამოიტანდა, თუ იმავე პროცედურებს გენერალურ ერთობლიობაზე ჩაატარებდა. შერჩევის რისკმა შეიძლება გამოიწვიოს ორი ტიპის არასწორი დასკვნის გაკეთება:

ა) აუდიტორი კონტროლის ტესტის დროს დაასკვნის, რომ კონტროლი იმაზე უფრო ეფექტურია, ვიდრე ეს სინამდვილეშია; ან, ელემენტების ტესტების შემთხვევაში დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არ არსებობს მაშინ, როდესაც სინამდვილეში არსებობს. აუდიტორს უფრო მეტად აწუხებს მსგავსი არასწორი დასკვნა, რადგან ეს მოქმედებს აუდიტის ეფექტიანობაზე და უფრო სავარაუდოა, რომ აუდიტორი არასწორ აუდიტორულ მოსაზრებას ჩამოაყალიბებს;

ბ) აუდიტორი კონტროლის ტესტის დროს დაასკვნის, რომ კონტროლი უფრო ნაკლებად ეფექტურია, ვიდრე ეს სინამდვილეშია, ან ელემენტების ტესტების შემთხვევაში დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს, მაშინ, როდესაც სინამდვილეში არ არსებობს. ასეთი ტიპის არასწორი დასკვნა მოქმედებს აუდიტის მწარმოებლურობაზე, რადგან, ჩვეულებრივ, მოითხოვს დამატებითი სამუშაოების ჩატარებას იმის დასადგენად, რომ თავდაპირველი დასკვნები არასწორი იყო.

* *შერჩევის ერთეული* _ გენერალური ერთობლიობის შემადგენელი ინდივიდუალური მუხლები.

* *შესაბამისი მონაცემები* – შესადარისი ინფორმაცია, როდესაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები ჩართულია როგორც მიმდინარე პე-

რიოდის ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი და განხილულ უნდა იქნეს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის თანხებთან და სხვა განმარტებებთან (ე.წ. „მიმდინარე პერიოდის მონაცემები~) კავშირში. შესაბამისი თანხებისა და განმარტებების დეტალიზების დონე, ძირითადად, განისაზღვრება იმის მიხედვით, რამდენად მნიშვნელოვანია ისინი მიმდინარე პერიოდის მონაცემების გასაგებად.

შესაბამისი განსახილველი საგანი _ ფენომენი, რომელიც იზომება ან ფასდება კრიტერიუმების გამოყენებით.

* *შესაბამისობის საფუძვლები* _ *(იხ. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და საერთო დანიშნულების საფუძვლები)*

* *შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება* – შესადარისი ინფორმაცია, სადაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები ასახულია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარების მიზნით, მაგრამ თუ მათი აუდიტი ჩატარებულია, მინიშნებულია აუდიტორის მოსაზრებაში. ზემოაღნიშნულ შესადარის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონის შესადარისია.

* *შესადარისი ინფორმაცია* – ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთ ან რამდენიმე გასულ პერიოდთან მიმართებით ასახული თანხები და ახსნა-განმარტებები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

* *შესაფერისობა (აუდიტის მტკიცებულებების)* _ აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხის საზომი, რაც გვიჩვენებს, რამდენად რელევანტური და საიმედოა აუდიტის მტკიცებულება აუდიტორის დასკვნების დასასაბუთებლად, რომელსაც ეყრდნობა მისი მოსაზრება.

შესაფერისი კრიტერიუმები_ (იხ. კრიტერიუმები)

შესაფერისი კრიტერიუმები (მგსს 3410-ის[29] კონტექსტში) – კრიტერიუმები, რომლებიც სუბიექტმა გამოიყენა ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და სათბური გაზის ანგარიშში ასახვისათვის.

შესაფერისი კრიტერიუმები (მგსს 3420-ის[30] კონტექსტში) – პასუხისმგებელი მხარის მიერ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის

29. მგსს 3410 – „მარწმუნებელი გარიგებები სათბურის გაზების ანგარიშის შესახებ“.

30. მგსს 3420 – „მარწმუნებელი გარიგებები დასკვნის შედგენაზე ფასიანი ქაღალდების პროსპექტში გათვალისწინებული პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციასთან დაკავშირებით“.

დროს გამოყენებული კრიტერიუმები. კრიტერიუმები შეიძლება დადგენილი იყოს სტანდარტების დამდგენი უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ, ან კანონმდებლობით. თუ არ არსებობს დადგენილი კრიტერიუმები, პასუხისმგებელმა მხარემ თვითონ უნდა შეიმუშაოს ისინი.

შესყიდული საკომპენსაციო კვოტები – ემისიის გამოქვითვა, რომლის დროსაც სუბიექტი ფულს იხდის სხვა სუბიექტის ემისიების (ემისიების შემცირება) შემცირებისთვის ან სხვა სუბიექტის მოცილებების (მოცილების გაზრდა) გაზრდისთვის, ჰიპოთეზურ საბაზო სიდიდესთან შედარებით.

* *შეუმჩნევლობის რისკი* _ რისკი იმისა, რომ აუდიტორის მიერ აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირების მიზნით ჩატარებული პროცედურები ვერ გამოავლენს არსებულ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად.

* *შეუსწორებელი უზუსტობები* _ უზუსტობები, რომლებიც აუდიტორმა დააგროვა აუდიტის პროცესში და გასწორებული არ არის.

** შეუსაბამობა (ასს 720-ის კონტექსტში)* _ სხვა ინფორმაცია, რომელიც ეწინააღმდეგება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციას. არსებითმა შეუსაბამობამ შეიძლება ეჭვქვეშ დააყენოს ადრე მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე გამოტანილი დასკვნები და, შესაძლოა, ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრების საფუძველიც.

შეფასება _ გამოვლენილი რისკების ანალიზი მათი მნიშვნელობის დასადგენად.

* *შეფასების განუსაზღვრელობა* – შეფასების გამოთვლისთვის დამახასიათებელი არასაკმარისი სიზუსტის გავლენა შეფასებაზე.

შეცდომა _ შეცდომა ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც არ არის განზრახ ჩადენილი, მათ შორის თანხის ან განმარტებითი ხასიათის ინფორმაციის გამოტოვება.

**შიდა აუდიტის განყოფილება* _ სუბიექტის განყოფილება/დანაყოფი, რომელიც ასრულებს მარწმუნებელ და საკონსულტაციო მომსახურებას, რომლის მიზანია სუბიექტის მართვის, რისკების მართვისა და შიდა კონტროლის პროცესების ეფექტიანობის შეფასება და გაუმჯობესება.

შიდა აუდიტორები – პირები, რომლებიც ასრულებენ შიდა აუდიტის განყოფილების ფუნქციებს. შიდა აუდიტორები შეიძლება იყვნენ შიდა აუდიტის ან სხვა ანალოგიური განყოფილების თანამშრომლები.

* *შიდა კონტროლი* – პროცედურული პროცესი, რომელიც დააპროექტეს, დანერგეს და ამუშავებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, ხელმძღვანელობა და სხვა პერსონალი, რათა უზრუნველყონ დასაბუ-

თებული რწმუნება იმისა, რომ მიღწეულია სუბიექტის მიზნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საიმედოობას, ოპერაციების მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას, ასევე მოქმედ კანონმდებლობასა და მარეგულირებელ ნორმებთან შესაბამისობას. ტერმინი „კონტროლი~ ეხება შიდა კონტროლის ერთი ან მეტი კომპონენტის ნებისმიერ ასპექტს.

* *შიდა კონტროლის ნაკლოვანება* – ნაკლოვანება, რომელიც იმ შემთხვევაში არსებობს, როდესაც:

ა) კონტროლის პროცედურა ისეთნაირად შემუშავდა, დაინერგა ან ფუნქციონირებს, რომ ვერ უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან აცილებას, ან გამოვლენასა და გამოსწორებას; ან

ბ) არ არსებობს კონტროლის პროცედურა, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და გამოსასწორებლად.

* *შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება* შიდა კონტროლის ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებათა ერთობლიობა, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ყურადღებას.

შუალედური ფინანსური ინფორმაცია ან ანგარიშგება _ ეს არის ფინანსური ინფორმაცია (რომელიც შესაძლოა მცირე იყოს სრულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარებით), რომლის გამოცემა ხდება ფინანსური წლის შუალედური თარიღებისთვის (ჩვეულებრივ, ნახევარწლიურად ან კვარტალურად).

* *ძირითადი პროცედურა* _ აუდიტის პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად მტკიცების დონეზე. ძირითადი პროცედურა შედგება:

ა) თითოეული კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშთა ნაშთებისა და ახსნა-განმარტებების ელემენტების ტესტებისა; და

ბ) ძირითადი ანალიზური პროცედურებისაგან.

* *წინამორბედი აუდიტორი* _ სხვა აუდიტორული ფირმის აუდიტორი, რომელმაც ჩაატარა სუბიექტის წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და რომელიც შეცვალა ამჟამინდელმა აუდიტორმა.

** წინაპირობა, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას და რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი* – გულისხმობს იმ ფაქტს, რომ ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხის-

მგებელმა პირებმა აღიარეს და ესმით, რომ მათ გააჩნიათ ქვემოთ ჩამოთვლილი პასუხისმგებლობები, რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩასატარებლად. ე.ი. პასუხისმგებლობა:

ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, მის სამართლიან წარდგენაზე, სადაც შესაფერისია;

ბ) შიდა კონტროლზე, როგორსაც ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუცილებლად მიიჩნევენ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და

გ) აუდიტორი უზრუნველყოს:

(i) ყველა იმ ინფორმაციით, რომლის შესახებაც იცის ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;

(ii) ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება მოითხოვოს აუდიტორმა ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან; და

(iii) სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტის მტკიცებულების მიღებას.

სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში, ზემოთ მოცემული (ა) პუნქტი შეიძლება ჩამოყალიბდეს, როგორც „ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და *სამართლიანად* წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად~, ან „ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, *რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს,* ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად~.

წინაპირობა, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას და რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი~ ასევე შეიძლება მოვიხსენიოთ, როგორც „წინაპირობა~.

წლიური ანგარიში _ დოკუმენტი, ან დოკუმენტების ნაკრები, რომელსაც, როგორც წესი, ყოველწლიურად ამზადებენ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები კანონმდებლობის შესაბამისად, ან ტრადიციისამებრ, რომლის მიზანია მესაკუთრეებს (ან ანალოგიურ დაინ-

ტერესებულ მხარეებს) მიაწოდონ ინფორმაცია, სუბიექტის ოპერაციების, ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, რაც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში. წლიური ანგარიში შეიცავს, ან წლიურ ანგარიშს ახლავს ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა და, ჩვეულებისამებრ, მოიცავს ინფორმაციას სუბიექტის მიღწევების, სამომავლო პერსპექტივისა და რისკებისა და განუსაზღვრელობების შესახებ, სუბიექტის მმართველი ორგანოს მიერ მომზადებულ დოკუმენტს და ანგარიშებს სუბიექტის მართვის საკითხებთან დაკავშირებით.

* *წყარო* – ფიზიკური ობიექტი ან პროცესი, რომელიც ატმოსფეროში აფრქვევს სათბურის გაზებს.

* ხარისხის მიზნები _ ხარისხის მართვის სისტემის კომპონენტებთან დაკავშირებული, დასახული სასურველი შედეგები, რომლის მიღწევაც უნდა უზრუნველყოს ფირმამ.

* ხარისხის რისკი _ რისკი, რომელიც გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ

(i) წარმოიქმნას; და

(ii) ინდივიდუალურად ან ხარისხის სხვა რისკებთან ერთად უარყოფითად იმოქმედოს ერთი ან რამდენიმე ხარისხის მიზნის მიღწევაზე.

* ხარისხის მართვის სისტემა – სისტემა, რომელიც ფირმამ შექმნა, დანერგა და ამუშავებს იმისთვის, რომ მიიღოს დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ:

(i) ფირმა და მისი პერსონალი თავიანთ პასუხისმგებლობებს ასრულებენ პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად და გარიგებებსაც ასრულებენ ამგვარი სტანდარტებისა და მოთხოვნების დაცვით; და

(ii) ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნები (ანგარიშები) კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

* *ხელახლა გამოთვლა* _ დოკუმენტების ან ჩანაწერების არითმეტიკული სისწორის შემოწმება.

**ხელახლა შესრულება* _ აუდიტორის მიერ ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის დამოუკიდებლად შესრულება, რომელიც თავდაპირველად შესრულებული იყო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ფარგლებში.

* *ხელმძღვანელობა* – პირ(ებ)ი, რომლებსაც აკისრიათ სუბიექტის საქმიანობის წარმართვაზე აღმასრულებელი პასუხისმგებლობა. ზოგიერთ

იურისდიქციაში, ზოგ სუბიექტში ხელმძღვანელობაში შედის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ზოგიერთი ან ყველა პირი, მაგალითად, მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე მმართველი.

* *ხელმძღვანელობის მიკერძოება* – ინფორმაციის მომზადების პროცესში ხელმძღვანელობის არასაკმარისი ნეიტრალობა.

* ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასება – სიდიდე, რომელიც ხელმძღვანელობამ შეარჩია ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებისთვის სააღრიცხვო შეფასების სახით.

* *ხელმძღვანელობის ექსპერტი* _ ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია, რომელსაც გააჩნია ექსპერტული ცოდნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროში და რომლის მიერ აღნიშნულ სფეროში შესრულებულ სამუშაოს იყენებს სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში დახმარებისთვის.

* *ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია* – ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორისათვის წარდგენილი წერილობითი განცხადება, გარკვეული საკითხების დადასტურების ან სხვა აუდიტის მტკიცებულებების მხარდაჭერის მიზნით. ამ კონტექსტში ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია არ მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებას და მასში მოცემულ მტკიცებებს, ან შესაბამის საბუღალტრო წიგნებსა და ბუღალტრულ ჩანაწერებს.

წვდომის (სარგებლობის უფლების) კონტროლი _ პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ოპერატიული ტერმინალური მოწყობილობებით, პროგრამებითა და მონაცემებით სარგებლობის უფლების შესაზღუდად. წვდომის კონტროლი შედგება „მომხმარებლის ავთენტიფიკაციისა~ და „მომხმარებლის ავტორიზაციის~ კონტროლის პროცედურებისაგან. „მომხმარებლის ავთენტიფიკაციის~ კონტროლი, როგორც წესი, მომხმარებლის დადგენას ცდილობს სისტემაში შესასვლელი საიდენტიფიკაციო მონაცემების მეშვეობით, პაროლებით, ბარათებითა ან პირის ბიომეტრული მონაცემებით. „მომხმარებლის ავტორიზაციის~ კონტროლი მოიცავს წესებს, რომლის მეშვეობითაც დგინდება კომპიუტერული რესურსები, რომლით სარგებლობის უფლებაც აქვს თითოეულ მომხმარებელს. კონკრეტულად ამგვარი პროცედურები განკუთვნილია იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ან გამოვლენილი:

ა) ოპერატიული ტერმინალური მოწყობილობებით, პროგრამებითა და მონაცემებით უნებართვო სარგებლობა;

ბ) უნებართვოდ (არაავტორიზებული) ოპერაციების გატარება;

გ) კომპიუტერული პროგრამების გამოყენება არაუფლებამოსილი პერსონალის მიერ;

დ) ისეთი კომპიუტერული პროგრამების გამოყენება, რომლის გამოყენებაც ნებადართული არ არის.

* *ჯგუფი* – ყველა ის კომპონენტი, რომელთა ფინანსური ინფორმაცია აისახება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში. ჯგუფს ყოველთვის ერთზე მეტი კომპონენტი გააჩნია.

* *ჯგუფის აუდიტი* – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი.

* *ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება* – აუდიტორული მოსაზრება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

* *ჯგუფის გარიგების პარტნიორი* – პარტნიორი, ან ფირმის სხვა წარმომადგენელი, რომელიც პასუხისმგებელია ჯგუფის აუდიტზე, მის ჩატარებაზე და ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე, რომელიც აღნიშნული ფირმის სახელით გაიცემა. როდესაც თანააუდიტორები ატარებენ ჯგუფის ერთობლივ აუდიტს, ერთობლივი აუდიტის თანაპარტნიორები ერთობლივად წარმოადგენენ გარიგების პარტნიორს, ხოლო მათი გარიგების გუნდები ერთობლივად ქმნიან ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება თანააუდიტორებს შორის ურთიერთობას, ან ისეთ სამუშაოს, რომელსაც ერთი თანაუდიტორი მეორე თანააუდიტორის სამუშაოსთან დაკავშირებით ასრულებს.

* *ჯგუფის გარიგების გუნდი* – პარტნიორები, მათ შორის, ჯგუფის გარიგების პარტნიორი და თანამშრომლები, რომლებიც საზღვრავენ ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიას, კავშირს ახორციელებენ კომპონენტის აუდიტორებთან, ასრულებენ სამუშაოს კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით და აფასებენ აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე გამოტანილ დასკვნებს, რაც ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბების საფუძველია.

* *ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება* – ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს ერთზე მეტი კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციას. ტერმინი „ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება~ აღნიშნავს აგრეთვე გაერთიანებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელშიც გაერთიანებულია ისეთი კომპონენტების მიერ მომზადებული ფინანსური ინფორმაცია, რომელთაც არ გააჩნიათ სათავო კომპანია, მაგრამ საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან.

* *ჯგუფის ხელმძღვანელობა* – ხელმძღვანელობა, რომელიც პასუხისმგებელია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე.

* *ჯგუფის დონის კონტროლის საშუალებები* – ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც შეიმუშავებს, ნერგავს და ახორციელებს ჯგუფის ხელმძღვანელობა.

ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი 1

ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

(ძალაში შედის 2022 წლის 15 დეკემბრიდან)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ხმსს 1-ის მოქმედების სფერო 1-5

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა 6-11

ხმსს 1-ის სტატუსი 12

ძალაში შესვლის თარიღი 13

მიზანი 14-15

განმარტებები 16

მოთხოვნები

შესაფერისი მოთხოვნების გამოყენება და შესრულება 17-18

ხარისხის მართვის სისტემა 19-22

ფირმის რისკის შეფასების პროცესი 23-27

მმართველობა და ხელმძღვანელობა 28

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები 29

დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელება 30

გარიგების შესრულება 31

რესურსები 32

ინფორმაცია და კომუნიკაცია 33

საპასუხო ზომების განსაზღვრა 34

მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესი 35-47

ქსელის მოთხოვნები ან მომსახურება 48-52
ხარისხის მართვის სისტემის შეფასება 53-56
დოკუმენტაცია 57-60

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ხმსს 1-ის მოქმედების სფერო გ1-გ2
ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა გ3-გ5
ხმსს 1-ის სტატუსი გ6-გ9
განმარტებები გ10-გ28
შესაფერისი მოთხოვნების გამოყენება და შესრულება გ29
ხარისხის მართვის სისტემა გ30-გ38
ფირმის რისკის შეფასების პროცესი გ39-გ54
მმართველობა და ხელმძღვანელობა გ55-გ61
სათანადო ეთიკური მოთხოვნები გ62-გ66
დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელება გ67-გ74
გარიგების შესრულება გ75-გ85
რესურსები გ86-გ108
ინფორმაცია და კომუნიკაცია გ109-გ115
საპასუხო ზომების განსაზღვრა გ116-გ137
მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესი გ138-გ174
ქსელის მოთხოვნები ან მომსახურება გ175-გ186
ხარისხის მართვის სისტემის შეფასება გ187-გ201
დოკუმენტაცია გ202-გ206

ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი (ხმსს) 1 - `ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს~ უნდა განიხილებოდეს ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის წინასიტყვაობასთან ერთად.

შესავალი

ხმსს 1-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი (ხმსს) ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას ხარისხის მართვის სისტემის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე, რომელიც განკუთვნილია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და მიმოხილვის და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებისთვის.

2. გარიგების ხარისხის მიმოხილვა ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ნაწილია და:

   ა) წინამდებარე ხმსს ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას, დააწესოს პოლიტიკა ან პროცედურები ისეთი გარიგებებისთვის, რომლებისთვისაც სავალდებულოა ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება;

   ბ) ხმსს 2[1] არეგულირებს გარიგების ხარისხის მიმომხილველის დანიშვნასა და კრიტერიუმებს, რომლებსაც უნდა აკმაყოფილებდეს პირი იმისთვის, რომ დაინიშნოს გარიგების ხარისხის მიმომხილველად, ასევე გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებასა და შესაბამისი დოკუმენტაციის მომზადებას.

3. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სხვა ოფიციალური დოკუმენტები:

   ა) შემუშავებულია იმის საფუძველზე, რომ ფირმაზე ვრცელდება ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტები ან ისეთი ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია.[2] და

   ბ) მოიცავს ცალკეული გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს გარიგების პარტნიორებისა და გარიგების გუნდის სხვა წევრებისთვის. მაგალითად, ასს 220 (გადასინჯული) ეხება აუდიტორის კონკრეტულ პასუხისმგებლობას, რომელიც ეკისრება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ცალკეული გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასთან

---

1. ხმსს 2 – *„გარიგების ხარისხის მიმოხილვა“.*

2. იხ. მაგალითად, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 220 (გადასინჯული) – *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“,* მე-3 პუნქტი.

დაკავშირებით და ასევე გარიგების პარტნიორის შესაბამის პასუხისმგებლობას. (იხ. გ1 პუნქტი)

4. მოცემული ხმსს უნდა განიხილებოდეს სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან ერთად. კანონმდებლობა, რეგულირების სისტემა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შესაძლოა ადგენდეს ფირმის ხარისხის მართვასთან დაკავშირებულ ისეთ პასუხისმგებლობას, რომელსაც არ ითვალისწინებს ხმსს 1. (იხ. გ2 პუნქტი)

5. წინამდებარე ხმსს ვრცელდება ყველა ფირმაზე, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი ან დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს (ე.ი. თუ ფირმა ასრულებს რომელიმე ზემოაღნიშნულ გარიგებას, მას ეხება წინამდებარე ხმსს და ხმსს 1-ის შესაბამისად შექმნილი და დანერგილი ხარისხის მართვის სისტემა იმის შესაძლებლობას იძლევა, რომ ფირმამ თანამიმდევრულად და ერთნაირად შეასრულოს ყველა ამგვარი გარიგება).

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა

6. ხარისხის მართვის სისტემა უწყვეტად და იტერაციულად მუშაობს და რეაგირებს ფირმისა და მისი გარიგებების ხასიათსა და გარემოებებში მომხდარ ცვლილებებზე. გარდა ამისა, სისტემა არ ფუნქციონირებს სწორხაზოვნად. ამასთან, წინამდებარე ხმსს-ის მიზნებისთვის, ხარისხის მართვის სისტემა მოიცავს ქვემოთ ჩამოთვლილ რვა კომპონენტს: (იხ. გ3 პუნქტი)

   ა) ფირმის რისკის შეფასების პროცესი;

   ბ) მმართველობა და ხელმძღვანელობა;

   გ) სათანადო ეთიკური მოთხოვნები;

   დ) დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელება;

   ე) გარიგების შესრულება;

   ვ) რესურსები;

   ზ) ინფორმაცია და კომუნიკაცია; და

   თ) მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესი.

7. წინამდებარე ხმსს-ით მოითხოვება, რომ ფირმამ ხარისხის მართვის სისტემის კომპონენტების შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირებისთვის გამოიყენოს რისკზე დაფუძნებული მიდგომა ურთიერთდაკავშირებულად და კოორდინირებულად, კერძოდ, იმგვარად, რომ ფირ-

მამ შეძლოს შესრულებული გარიგებების პროაქტიულად მართვა. (იხ. გ4 პუნქტი)

8. რისკზე დაფუძნებული მიდგომა წინამდებარე ხმსს-ის მოთხოვნებში გათვალისწინებულია შემდეგი სახით:

   ა) ხარისხის მიზნების დადგენა. ფირმის მიერ დადგენილი ხარისხის მიზნები მოიცავს ხარისხის მართვის სისტემის კომპონენტებთან დაკავშირებულ მიზნებს, რომლებსაც უნდა მიაღწიოს ფირმამ. ფირმას მოეთხოვება ამ ხმსს-ით გათვალისწინებული ხარისხის მიზნების დადგენა და ასევე ხარისხის დამატებითი მიზნების განსაზღვრაც, რომლებსაც ფირმა აუცილებლად მიიჩნევს ხარისხის მართვის სისტემის მიზნების მისაღწევად;

   ბ) ხარისხის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებული რისკების (ამ სტანდარტში ეწოდება ხარისხის რისკები) გამოვლენა და შეფასება. ფირმას ხარისხის რისკების გამოვლენა და შეფასება იმისთვის მოეთხოვება, რომ შეიქმნას საფუძველი მათზე რეაგირებისთვის აუცილებელი საპასუხო ზომების განსაზღვრისა და გატარებისთვის;

   გ) ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი საპასუხო ზომების განსაზღვრა და გატარება. ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ფირმის საპასუხო ზომების ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მიესადაგება იმ მიზეზებს, რომელთა გამოც ფირმამ ხარისხის კონკრეტულ რისკებს მიანიჭა ესა თუ ის შეფასება.

9. წინამდებარე ხმსს მოითხოვს, რომ იმ პირ(ებ)მა, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანაგრიშვალდებულება აკისრიათ ხარისხის მართვის სისტემაზე, ფირმის სახელით, სულ მცირე წელიწადში ერთხელ მაინც, შეაფასოს (შეაფასონ) ხარისხის მართვის სისტემა და გამოიტანოს (გამოიტანონ) დასკვნები იმის თაობაზე, ხარისხის მართვის სისტემა უზრუნველყოფს თუ არა ფირმას იმის დასაბუთებული რწმუნებით, რომ მიღწეულია 14(ა) და (ბ) პუნქტში განსაზღვრული სისტემის მიზნები.

გრადაცია

10. რისკზე დაფუძნებული მიდგომის გამოყენებისას ფირმას ევალება შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

    ა) ფირმის ხასიათი და გარემოებები;

ბ) ფირმის მიერ შესრულებული გარიგებების ხასიათი და გარემოებები.

შესაბამისად, ფირმების ხარისხის მართვის სისტემების დიზაინი, კერძოდ, მისი სირთულე და ფორმალობა, სხვადასხვანაირი იქნება. მაგალითად, ფირმას, რომელიც ფართო სპექტრის სუბიექტებისთვის სხვადასხვა ტიპის გარიგებას ასრულებს, მათ შორის, ატარებს საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, სავარაუდოდ, უფრო რთული და უფრო ფორმალიზებული მართვის სისტემა და დოკუმენტაცია დასჭირდება, ვიდრე ფირმას, რომელიც მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის ან კომპილაციურ გარიგებებს ასრულებს.

ქსელები და მომსახურების პროვაიდერები

11. წინამდებარე ხმსს ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ფირმა:

ა) მიეკუთვნება ქსელს და ასრულებს ქსელის მოთხოვნებს, ან ქსელის მომსახურებას იყენებს თავის ხარისხის მართვის სისტემაში ან გარიგებების შესრულებისას; ან

ბ) მომსახურების პროვაიდერისგან მიღებულ რესურსებს იყენებს ხარისხის მართვის სისტემაში ან გარიგებების შესრულებისას.

იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ფირმა ქსელის მოთხოვნებს ასრულებს, ან ქსელის მომსახურებას ან მომსახურების პროვაიდერებისგან მიღებულ რესურსებს იყენებს, მაინც თვითონ ფირმა არის პასუხისმგებელი თავის ხარისხის მართვის სისტემაზე.

ხმსს 1-ის სტატუსი

12. წინამდებარე ხმსს-ის შესაბამისად განსაზღვრული ფირმის მიზანი ჩამოყალიბებულია მე-14 პუნქტში. სტანდარტი შეიცავს: (იხ. გ6 პუნქტი)

ა) მოთხოვნებს, რომლებიც განკუთვნილი იმისთვის, რომ ფირმამ შეძლოს მე-14 პუნქტში აღწერილი მიზნის მიღწევა (იხ. გ7 პუნქტი);

ბ) შესაბამის სახელმძღვანელო მითითებებს ხმსს 1-ის გამოყენებასთან დაკავშირებული საკითხებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის სახით“;

გ) შესავალ ნაწილს, რაც გარკვეულ ორიენტირს წარმოადგენს მოცემული ხმსს-ის სათანადოდ გასაგებად;

დ) ტერმინების განმარტებებს. (იხ. გ9 პუნქტი)

ძალაში შესვლის თარიღი

13. წინამდებარე ხმსს-ის შესაბამისი ხარისხის მართვის სისტემა შექმნილი და დანერგილი უნდა იყოს 2022 წლის 15 დეკემბრისთვის, ხოლო ხარისხის მართვის სისტემის შეფასება, რაც 53-54-ე პუნქტებით მოითხოვება, უნდა ჩატარდეს 2022 წლის 15 დეკემბრიდან ერთი წლის განმავლობაში.

მიზანი

14. ფირმის მიზანია, შესრულებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და მიმოხილვის, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებისთვის უზრუნველყოს ხარისხის მართვის სისტემის შექმნა, დანერგვა და ფუნქციონირება, რომელიც მას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ:

    ა) ფირმა და მისი პერსონალი თავიანთ პასუხისმგებლობებს ასრულებენ პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად და გარიგებებსაც ასრულებენ ამგვარი სტანდარტებისა და მოთხოვნების დაცვით; და

    ბ) ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული გარიგების დასკვნები (ანგარიშები) კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

15. საზოგადოების ინტერესებს ემსახურება მუდმივად ხარისხიანი გარიგებების შესრულება. ხარისხის მართვის სისტემის შექმნა, დანერგვა და ფუნქციონირება მუდმივად ხარისხიანი გარიგებების შესრულების საშუალებას იძლევა, კერძოდ იმით, რომ ფირმას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ 14(ა) და (ბ) პუნქტებში განსაზღვრული ხარისხის მართვის სისტემის მიზნები მიღწეულია. ხარისხიანი გარიგების შესრულება მიიღწევა გარიგებების დაგეგმვით, შესრულებითა და მათ შესახებ დასკვნის (ანგარიშის) შედგენით პროფესიული სტანდარტების, შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. ზემოაღნიშნული სტანდარტების მიზნების მიღწევა და შესაფერისი საკანონმდებლო ან სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესრულება გულისხმობს პროფესიული განსჯის გამოყენებას და ასევე პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებას, როდესაც ეს აუცილებელია გარიგების ტიპიდან გამომდინარე.

განმარტებები

16. წინამდებარე ხმსს-ში ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

ა) ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ნაკლოვანება (ამ ხმსს-ში გამოიყენება ტერმინი „ნაკლოვანება“) – აღნიშნული ნაკლოვანება მაშინ არსებობს, როდესაც (იხ. პუნქტები გ10, გ159-გ160):

(i) დადგენილი არ არის ხარისხის მიზანი, რომლის მიღწევაც მოითხოვება წინამდებარე ხმსს-ით;

(ii) სათანადოდ არ არის გამოვლენილი ან შეფასებული ხარისხის გარკვეული რისკი ან რისკები, რის გამოც სათანადოდ არ არის განსაზღვრული ან გატარებული ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი საპასუხო ზომები; ან

(iii) გარკვეული საპასუხო ზომა ან ზომები მისაღებ დონემდე არ ამცირებს დაკავშირებული ხარისხის რისკის რეალიზების ალბათობას, ვინაიდან ეს საპასუხო ზომა (ზომები) არ არის სათანადოდ განსაზღვრული, გატარებული ან სათანადოდ არ ფუნქციონირებს; ან

(iv) ხარისხის მართვის სისტემის რომელიღაც სხვა ასპექტი არ არსებობს, ან არ არის სათანადოდ განსაზღვრული, დანერგილი, ან სათანადოდ არ ფუნქციონირებს. (იხ. გ12 პუნქტი)

ბ) გარიგების დოკუმენტაცია - შესრულებული სამუშაოს, მიღებული შედეგებისა და პრაქტიკოსის მიერ გამოტანილი დასკვნების ამსახველი ჩანაწერი (ზოგჯერ გამოიყენება ტერმინი `სამუშაო დოკუმენტები~);

გ) გარიგების პარტნიორი[3] - პარტნიორი ან ფირმის მიერ დანიშნული სხვა თანამშრომელი, რომელიც პასუხისმგებელია კონკრეტულ გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე დასკვნაზე (ანგარიშზე), რომელიც გაიცემა ფირმის სახელით და, რომელსაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან;

დ) გარიგების ხარისხის მიმოხილვა - გარიგების გუნდის ყველა მნიშვნელოვანი განსჯისა და ამის საფუძველზე გამოტანილი დასკვნების ობიექტური შეფასება გარიგების ხარისხის მიმომ-

3. საჭიროების შემთხვევაში, ტერმინებში `გარიგების პარტნიორი~ და `ფირმა~ იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

ხილველის მიერ, რომელიც დასრულდა არაუგვიანეს გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) თარიღისა;

ე) გარიგების ხარისხის მიმომხილველი - პარტნიორი, ფირმაში მომუშავე სხვა პირი ან გარე პირი, რომელიც ფირმის მიერ დანიშნულია გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩასატარებლად;

ვ) გარიგების გუნდი - კონკრეტული გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი, ასევე ნებისმიერი სხვა პირი, რომელიც პროცედურებს ატარებს მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებით, გარდა გარე ექსპერტებისა[4] და დამკვეთის შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლებისა, რომლებიც უშუალო დახმარებას უწევენ გარიგების გუნდს გარიგების შესრულებისას; (იხ. გ13 პუნქტი)

ზ) გარე ინსპექტირება – ფირმის ხარისხის მართვის სისტემასთან ან ფირმის მიერ შესრულებულ გარიგებებთან დაკავშირებით გარე ზედამხედველობის სამსახურის მიერ ჩატარებული ინსპექტირება ან გამოკვლევა; (იხ. გ14 პუნქტი)

თ) აღმოჩენილი ფაქტები (ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით) – ინფორმაცია ხარისხის მართვის სისტემის დიზაინის, დანერგვისა და ფუნქციონირების შესახებ, რომელიც მიღებულია მონიტორინგის ღონისძიებებისა და გარე ინსპექტირების ჩატარების შედეგად და სხვა რელევანტური წყაროებიდან და მიანიშნებს ერთი ან რამდენიმე ნაკლოვანების არსებობაზე. (იხ. გ15-გ17 პუნქტები)

ი) ფირმა - ინდივიდუალური პრაქტიკოსი პროფესიონალი ბუღალტერი, პროფესიონალ ბუღალტერთა ამხანაგობა ან კორპორაცია, ან პროფესიონალ ბუღალტერთა სხვა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის სუბიექტი, ანდა სახელმწიფო სექტორის ანალოგიური სტრუქტურული ერთეული; (იხ. გ18 პუნქტი)

კ) საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტი _ სუბიექტი, რომლის აქციები ან სავალო ფასიანი ქაღალდები კოტირებული ან დაშვებულია საფონდო ბირჟის სავაჭრო სისტემაში ოფიციალურ საფონდო ბირჟაზე, ან იყიდება ოფიციალური საფონდო ბირჟის ან სხვა ანალოგიური ორგანოს მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად;

---

4. ასს 620 _ *„აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“*, 6(ა) პუნქტში განმარტებულია ტერმინი „აუდიტორის ექსპერტი“.

ლ) ქსელის ფირმა _ ფირმა ან სუბიექტი/ქვედანაყოფი, რომელიც ეკუთვნის ფირმის ქსელს;

მ) ქსელი – მსხვილი სტრუქტურა, რომელიც: (იხ. გ19 პუნქტი)

(i) შექმნილია თანამშრომლობისთვის და

(ii) აშკარად მიზნად ისახავს მოგების ან დანახარჯების განაწილებას, ან გააჩნია საერთო საკუთრება, საერთო კონტროლის ან მართვის სისტემა, საერთო ხარისხის მართვის პოლიტიკა და პროცედურები, საერთო ბიზნეს-სტრატეგია, იყენებს საერთო საფირმო ნიშანს ან საერთო პროფესიული რესურსების მნიშვნელოვან ნაწილს;

ნ) პარტნიორი _ ნებისმიერი პირი, რომელსაც აქვს იმის უფლებამოსილება, რომ ფირმას დაავალოს პროფესიული მომსახურების გარიგების შესრულება;

ო) პერსონალი _ პარტნიორები და თანამშრომლები; (იხ. პუნქტები გ20-გ21)

პ) პროფესიული განსჯა _ შესაბამისი პრაქტიკული მომზადების, ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება პროფესიული სტანდარტებით განსაზღვრულ კონტექსტში, ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მიღებისას ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირებისთვის შესაფერისი სამოქმედო კურსის შესახებ.

ჟ) პროფესიული სტანდარტები _ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტები, როგორც განმარტებულია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *„ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის წინასიტყვაობაში“* და ასევე სათანადო ეთიკური მოთხოვნები;

რ) ხარისხის მიზნები _ ხარისხის მართვის სისტემის კომპონენტებთან დაკავშირებული, დასახული სასურველი შედეგები, რომლის მიღწევაც უნდა უზრუნველყოს ფირმამ;

ს) ხარისხის რისკი _ რისკი, რომელიც გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ

(i) წარმოიქმნას; და

(ii) ინდივიდუალურად ან ხარისხის სხვა რისკებთან ერთად უარყოფითად იმოქმედოს ერთი ან რამდენიმე ხარისხის მიზნის მიღწევაზე;

ტ) დასაბუთებული რწმუნება _ ხმსს-ების კონტექსტში, რწმუნების მაღალი, მაგრამ არა აბსოლუტური დონე;

უ) სათანადო ეთიკური მოთხოვნები _ პროფესიული ეთიკის პრინციპები და ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება პროფესიონალ ბუღალტრებზე, როდესაც ატარებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან ასრულებენ სხვა სახის მარწმუნებელი ან დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბესსს-ის კოდექსის იმ დებულებებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან და მიმოხილვასთან, ან სხვა სახის მარწმუნებელ ან დაკავშირებულ მომსახურებასთან, ასევე ეროვნული კანონმდებლობით განსაზღვრულ ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შემზღუდველია; (იხ. პუნქტები გ22–გ24, გ62)

ფ) საპასუხო ზომა (ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით) – პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ფირმას განსაზღვრული და დანერგილი აქვს ხარისხის ერთ ან რამდენიმე რისკზე რეაგირებისთვის: (იხ. პუნქტები გ25–გ27, გ50)

(i) პოლიტიკა არის პრინციპული დებულებები იმის შესახებ, რა უნდა გაკეთდეს ან რა არ უნდა გაკეთდეს ხარისხის რისკ(ებ)ზე ზემოქმედებისთვის. ამგვარი დებულებები შესაძლოა წარმოდგენილი იყოს დოკუმენტის სახით, აშკარად ჩანდეს ინფორმირების სხვა საშუალებებში/შეტყობინებებში ან იგულისხმებოდეს მოქმედებებსა და გადაწყვეტილებებში;

(ii) პროცედურები არის პოლიტიკის პრაქტიკაში რეალიზებისთვის განკუთვნილი ქმედებები;

ქ) მომსახურების პროვაიდერი (წინამდებარე ხმსს-ის კონტექსტში) _ ფირმის გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია, რომელიც ფირმას აწვდის ხარისხის მართვის სისტემაში ან გარიგებების შესრულებისას გამოსაყენებელ რესურსებს. ტერმინი „მომსახურების პროვაიდერი“ არ მოიცავს ფირმის ქსელს, ქსელის სხვა ფირმებს და არც ქსელის ფარგლებში არსებულ სხვა სტრუქტურებსა და ორგანიზაციებს; (იხ. პუნქტები გ28, გ105)

ღ) თანამშრომლები _ ფირმის მიერ დაქირავებული პროფესიონალები, პარტნიორების გარდა, მათ შორის, ექსპერტები;

ყ) ხარისხის მართვის სისტემა – სისტემა, რომელიც ფირმამ შექმნა, დანერგა და ამუშავებს იმისთვის, რომ მიიღოს დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ:

(i) ფირმა და მისი პერსონალი თავიანთ პასუხისმგებლობებს ასრულებენ პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად და გარიგებებსაც ასრულებენ ამგვარი სტანდარტებისა და მოთხოვნების დაცვით; და

(ii) ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნები (ანგარიშები) კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

მოთხოვნები

შესაფერისი მოთხოვნების გამოყენება და შესრულება

17. ფირმამ უნდა შეასრულოს წინამდებარე სტანდარტის ყველა მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ფირმის ან მის მიერ შესრულებული გარიგებების ხასიათისა და გარემოებების გამო რომელიმე კონკრეტული მოთხოვნა არანაირად არ ეხება ფირმას. (იხ. პუნქტი გ29)

18. იმ პირ(ებ)ს, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება, ან ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრია(თ) ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაზე, კარგად უნდა ჰქონდეს (ჰქონდეთ) გაცნობიერებული წინამდებარე ხმსს-ის მთელი ტექსტი, მათ შორის, სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებული და სხვა ახსნა-განმარტებითი ხასიათის მასალა, რათა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას (შეიქმნან) ამ სტანდარტის მიზნებზე და სათანადოდ გამოიყენოს (გამოიყენონ) მისი მოთხოვნები.

ხარისხის მართვის სისტემა

19. ფირმამ უნდა უზრუნველყოს ხარისხის მართვის სისტემის შექმნა, დანერგვა და ფუნქციონირება. ამისათვის ფირმამ უნდა მიმართოს პროფესიულ განსჯას და გაითვალისწინოს თვითონ ფირმისა და თავისი გარიგებების ხასიათი და გარემოებები. (იხ. პუნქტები გ30–გ31)

პასუხისმგებლობები

20. ფირმამ უნდა დანიშნოს პასუხისმგებელი პირები ხარისხის მართვის სისტემის შემდეგ ასპექტებზე: (იხ. პუნქტები გ32-გ35)

ა) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება ხარისხის მართვის სისტემაზე _ დააკისროს ფირმის მთავარ აღმასრულებელ პირს ან ფირმის მმართველ პარტნიორს (ან ანალოგიური რანგის პირს), ან, შესაბამის შემთხვევაში, ფირმის პარტნიორთა მმართველ საბჭოს (ამ ანალოგიური რანგის ორგანოს);

ბ) ოპერატიული პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვის სისტემაზე;

გ) ოპერატიული პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვის სისტემის ცალკეულ ასპექტებზე, მათ შორის:

(i) დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დაცვაზე; და (იხ. გ36 პუნქტი))

(ii) მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესზე.

21. მე-20 პუნქტში მითითებული როლების განაწილებისას, ფირმამ უნდა დაადგინოს, რომ ამ პირ(ებ)ს: (იხ. გ37 პუნქტი)

ა) აქვს (აქვთ) შესაფერისი გამოცდილება, ცოდნა, გავლენა და უფლებამოსილება ფირმაში, ასევე საკმარისი დრო დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესასრულებლად; და (იხ. გ38 პუნქტი)

ბ) კარგად აქვს (აქვთ) გაცნობიერებული თავისი (თავიანთი) როლი და ესმით, რომ ის (ისინი) არის (არიან) ანგარიშვალდებულ(ებ)ი მის შესრულებაზე.

22. ფირმამ უნდა დაადგინოს, რომ იმ პირ(ებ)ს, რომელსაც (რომლებსაც) ოპერატიული პასუხისმგებლობა დაეკისრება(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დაცვასა და მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესზე პირდაპირი კავშირის არხი აქვს (აქვთ) იმ პირ(ებ)თან, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია (აკისრიათ) ხარისხის მართვის სისტემაზე.

ფირმის რისკის შეფასების პროცესი

23. ფირმამ უნდა შეიმუშაოს და დანერგოს რისკის შეფასების პროცესი ხარისხის მიზნების დასადგენად, ხარისხის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად და ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის საჭირო საპასუხო ზომების გასატარებლად. (იხ. პუნქტები გ39-გ41)

24. ფირმამ უნდა დაადგინოს ხარისხის მიზნები, რომლებიც განსაზღვრულია წინამდებარე ხმსს-ით და ასევე ხარისხის სხვა დამატებითი მიზნები, რომლებსაც ფირმა აუცილებლად მიიჩნევს ხარისხის მართვის სისტემის მიზნების მისაღწევად. (იხ. პუნქტები გ42-გ44)

25. ფირმამ უნდა გამოავლინოს და შეაფასოს ხარისხის რისკები, რათა შეიქმნას საფუძველი რეაგირების სათანადო ზომების განსაზღვრისთვის და გასატარებლად. ამისათვის ფირმამ უნდა:

ა) შეისწავლოს ის პირობები, მოვლენები, გარემოებები, ქმედებები ან აკრძალვები, რომლებმაც შესაძლოა უარყოფითი გავლენა იქონიოს ხარისხის მიზნების მიღწევაზე, მათ შორის: (იხ. პუნქტები გ45_გ47)

(i) რომლებიც დაკავშირებულია ფირმის ხასიათსა და გარემოებებთან, მათ შორის:

ა. ფირმის სირთულესა და საოპერაციო მახასიათებლებთან;

ბ. ფირმის სტრატეგიულ და საოპერაციო გადაწყვეტილებებსა და ქმედებებთან, ბიზნესპროცესებთან ან ბიზნესმოდელთან;

გ. ფირმის ხელმძღვანელობის მახასიათებლებსა და მართვის სტილთან;

დ. ფირმის რესურსებთან, მათ შორის, მომსახურების პროვაიდერებისგან მიღებულ რესურსებთან;

ე. კანონმდებლობასთან, რეგულირების სისტემასთან, პროფესიულ სტანდარტებსა და გარემოსთან, რომელშიც ფირმა საქმიანობს; და

ვ. ისეთი ფირმის შემთხვევაში, რომელიც ქსელს მიეკუთვნება, ქსელის მოთხოვნებისა და ქსელის მომსახურების ხასიათსა და მოცულობასთან, თუ ასეთი არსებობს.

(ii) რომლებიც დაკავშირებულია ფირმის მიერ შესრულებული გარიგებების ხასიათსა და გარემოებებთან, მათ შორის:

ა. ფირმის მიერ შესრულებული გარიგებებისა და გასაცემი ანგარიშების ტიპებთან; და

ბ. იმ სუბიექტების ტიპებთან, რომლებისთვისაც ტარდება ამგვარი გარიგებები.

ბ) გაითვალისწინოს, 25(ა) პუნქტში მითითებულ პირობებს, მოვლენებს, გარემოებებს, ქმედებებს ან აკრძალვებს როგორ და რამდენად შეუძლია უარყოფითი გავლენის მოხდენა ხარისხის მიზნების მიღწევაზე. (იხ. პუნქტი გ48)

26. ფირმამ ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის უნდა შეიმუშაოს და გაატაროს ისეთი საპასუხო ზომები, რომლებიც ეყრდნობა და მიესადაგება ხარისხის რისკებისთვის მინიჭებულ შეფასებებს. ფირმის საპასუხო ზომები უნდა მოიცავდეს 34-ე პუნქტში მითითებულ საპასუხო ზომებსაც (იხ. პუნქტები გ49_გ51).

27. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა ან პროცედურები ისეთი ინფორმაციის გამოსავლენად, რომელიც მიანიშნებს, რომ ფირმის ან მისი გარიგებების ხასიათისა და გარემოებების შეცვლის გამო აუცილებელია ხარისხის დამატებითი მიზნების დადგენა, ან დამატებითი ან შეცვლილი ხარისხის რისკების ან საპასუხო ზომების განსაზღვრა. თუ ამგვარი ინფორმაცია გამოვლინდება, ფირმამ უნდა განიხილოს ეს ინფორმაცია და, საჭიროების შემთხვევაში: (იხ. პუნქტები გ52_გ53):

ა) დააწესოს ხარისხის დამატებითი მიზნები ან შეცვალოს ხარისხის დამატებითი მიზნები, რომლებიც უკვე განსაზღვრული ჰქონდა ფირმას; (იხ. პუნქტი გ54);

ბ) გამოავლინოს და შეაფასოს ხარისხის დამატებითი რისკები, შეცვალოს ხარისხის რისკები ან ხელახლა შეაფასოს ხარისხის რისკები; ან

გ) შეიმუშაოს და გაატაროს დამატებითი საპასუხო ზომები ან შეცვალოს არსებული.

მმართველობა და ხელმძღვანელობა

28. ფირმამ უნდა დაადგინოს ფირმის მმართველობასა და ხელმძღვანელობასთან დაკავშირებული შემდეგი ხარისხის მიზნები, რომლებიც ქმნის გარემოს, რომელიც განამტკიცებს ხარისხის მართვის სისტემას:

ა) ხარისხის მიმართ ერთგულებას ფირმა წარმოაჩენს ისეთი კულტურის მეშვეობით, რომელიც არსებობს მთელ ფირმაში და აღიარებს და განამტკიცებს: (იხ. პუნქტები გ 55_გ56).

(i) ფირმის როლს საზოგადოების ინტერესების დაცვის საკითხში, მუდმივად ხარისხიანი გარიგებების შესრულების მეშვეობით;

(ii) პროფესიული ეთიკის, ღირებულებებისა და ქცევის მნიშვნელობას;

(iii) ფირმის მთელი პერსონალის პასუხისმგებლობას ხარისხზე, რომელიც დაკავშირებულია გარიგებების შესრულებასთან ან ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში შესრულებულ მოქმედებებთან და ასევე მათ მოსალოდნელ ქცევაზე; და

(iv) ხარისხის მნიშვნელობას ფირმის სტრატეგიულ გადაწყვეტილებებსა და ქმედებებში, მათ შორის, ფირმის ფინანსურ და საოპერაციო პრიორიტეტებში.

ბ) ხარისხზე პასუხისმგებელი და ანგარიშვალდებულია ფირმის ხელმძღვანელობა; (იხ. პუნქტი გ57)

გ) ხელმძღვანელობა ხარისხისადმი ერთგულებას წარმოაჩენს თავიანთი ქმედებებითა და საქციელით; (იხ. პუნქტი გ58)

დ) ორგანიზაციული სტრუქტურა და როლების, პასუხისმგებლობებისა და უფლებამოსილებების განაწილება ადეკვატურია იმ თვალსაზრისით, რომ შესაძლებელია ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შექმნა, დანერგვა და ფუნქციონირება; (იხ. პუნქტები გ32, გ33, გ35, გ59)

ე) რესურსებზე, მათ შორის, ფინანსურ რესურსებზე მოთხოვნილება დაგეგმილია და რესურსები მოპოვებულია. ამასთან განაწილებული ან მიკუთვნებულია იმგვარად, რომ შეესაბამებოდეს ხარისხის მიმართ ფირმის ერთგულებას (იხ. პუნქტები გ60 _ გ61)

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები

29. ფირმამ უნდა დაადგინოს ხარისხის შემდეგი მიზნები, რომლებიც განკუთვნილია პასუხისმგებლობების შესასრულებლად სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესაბამისად: (იხ. პუნქტები გ62_გ64, გ66).

ა) ფირმას და მის პერსონალს:

(i) ნათელი წარმოდგენა აქვთ სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებზე, რომლებიც ვრცელდება ფირმასა და ფირმის გარიგებებზე; და (იხ. პუნქტები გ 22, გ 24).

(ii) ისინი ასრულებენ იმ სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან დაკავშირებულ თავიანთ პასუხისმგებლობებს, რომლებიც ვრცელდება ფირმასა და ფირმის გარიგებებზე.

ბ) სხვებს, მათ შორის, ქსელს, ქსელის ფირმებს, ქსელში ან ქსელის ფირმებში მომუშავე პირებს, მომსახურების პროვაიდერებს,

რომლებსაც ეხებათ ის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება ფირმასა და ფირმის გარიგებებზე:

(i) ნათელი წარმოდგენა აქვთ სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებზე, რომლებიც მათ ეხება; და (იხ. პუნქტები გ22, გ24, გ65)

(ii) ისინი ასრულებენ იმ სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან დაკავშირებულ თავიანთ პასუხისმგებლობებს, რომლებიც ვრცელდება ფირმასა და ფირმის გარიგებებზე.

დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელება

30. ფირმამ უნდა დაადგინოს ხარისხის შემდეგი მიზნები, რომლებიც დაკავშირებულია დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელებასთან, კერძოდ:

ა) ფირმის განსჯა იმის თაობაზე, უნდა დაეთანხმოს თუ არა ურთიერთობას დამკვეთთან ან კონკრეტულ გარიგებას, ან უნდა გააგრძელოს თუ არა ურთიერთობა დამკვეთთან ან კონკრეტული გარიგება ადეკვატურია და ეყრდნობა:

(i) ინფორმაციას, რომელიც მოპოვებულია გარიგების ხასიათისა და გარემოებების და ასევე დამკვეთის (მათ შორის, ხელმძღვანელობის და, შესაბამის შემთხვევებში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებლობის პირების) პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების შესახებ და საკმარისია ამგვარი განსჯის გასამყარებლად; და (იხ. პუნქტები გ67_გ71)

(ii) ფირმის შესაძლებლობას, შეასრულოს მოცემული გარიგება პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; (იხ. პუნქტი გ72)

ბ) ფირმის ფინანსური და საოპერაციო პრიორიტეტები არ გამოიწვევს არაადეკვატურ დასკვნას იმის თაობაზე, ფირმა უნდა დაეთანხმოს თუ არა ურთიერთობას დამკვეთთან ან კონკრეტულ გარიგებას, ან უნდა გააგრძელოს თუ არა ურთიერთობა დამკვეთთან ან კონკრეტული გარიგება (იხ. პუნქტები გ73-გ74)

გარიგების შესრულება

31. ფირმამ უნდა დაადგინოს ხარისხის შემდეგი მიზნები, რომლებიც განკუთვნილია ხარისხიანი გარიგებების შესრულებისთვის:

ა) გარიგების გუნდებს გაცნობიერებული აქვთ და ასრულებენ თავიანთ პასუხისმგებლობებს, რომლებიც დაკავშირებულია კონკრეტულ გარიგებებთან, მათ შორის, შესაბამის შემთხვევაში, გარიგების პარტნიორების საერთო პასუხისმგებლობა გარიგების ხარისხის მართვასა და გარიგების ხარისხის უზრუნველყოფაზე და მათ საკმარის და ადეკვატურ ჩართულობაზე გარიგებაში მთელი გარიგების მიმდინარეობისას; (იხ. პუნქტი გ75)

ბ) გარიგების გუნდების ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის პროცესის ხასიათი, ვადები და მოცულობა ადეკვატურია და ეყრდნობა კონკრეტული გარიგების ხასიათსა და გარემოებებს და ასევე რესურსებს, რომლებიც განაწილებული იყო გარიგების გუნდებზე ან ხელმისაწვდომი გახდა მათთვის, ხოლო გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრების მიერ შესრულებული სამუშაოს მართვას, ზედამხედველობასა და მიმოხილვას ახორციელებენ გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრები; (იხ. პუნქტები გ76- გ77)

გ) გარიგების გუნდები მიმართავენ სათანადო პროფესიულ განსჯას და მოქმედებენ პროფესიული სკეპტიციზმით, როდესაც ეს აუცილებელია გარიგების ტიპიდან გამომდინარე; (იხ. პუნქტი გ78)

დ) რთულ ან სადავო საკითხებთან დაკავშირებით ტარდება კონსულტაციები და გამოტანილი შეთანხმებული დასკვნები პრაქტიკაში რეალიზდება; (იხ. პუნქტები გ79 - გ81)

ე) ინფორმაცია აზრთა სხვადასხვაობის შესახებ გარიგების გუნდის წევრებს შორის, ან გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ან იმ პირებს შორის, რომლებიც გარკვეულ ფუნქციებს ასრულებენ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში, მიეწოდება ფირმას და საკითხი გადაიჭრება; (იხ. პუნქტი გ82)

ვ) გარიგების დოკუმენტაციის დაკომპლექტება დროულად ხდება გარიგების ანგარიშის დათარიღების შემდეგ და სათანადოდ ინახება ფირმის საჭიროებისა და კანონმდებლობის, სათანადო ეთიკური მოთხოვნების ან პროფესიული სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ83 - გ85)

რესურსები

32. ფირმამ უნდა დაადგინოს ხარისხის შემდეგი მიზნები, რომლებიც ეხება რესურსების დროულად მოძიებას, განვითარებას, გამოყენებას, შენარჩუნებას, განაწილებასა და გადაცემას, რათა უზრუნველყოს ხარისხის მართვის სისტემის შექმნა, დანერგვა და ფუნქციონირება: (იხ. პუნქტები გ86-გ87).

ადამიანური რესურსები

ა) ისეთი პერსონალის დაქირავება, განვითარება და შენარჩუნება ხდება, რომელსაც გააჩნია კომპეტენცია და შესაძლებლობები, რომ: (იხ. პუნქტები გ88-გ90)

(i) მუდმივად ხარისხიანი გარიგებები შესრულდეს, მათ შორის, იმ გარიგებების შესაფერისი ცოდნა ან გამოცდილება, რომლებსაც ფირმა ასრულებს; ან

(ii) შესრულდეს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ფუნქციონირებასთან დაკავშირებული აქტივობები ან პასუხისმგებლობები.

ბ) პერსონალი ხარისხის მიმართ ერთგულებას წარმოაჩენს საკუთარი ქმედებებითა და ქცევით, თავისი როლის შესასრულებლად საჭირო კომპეტენციის სათანადო დონის განვითარებითა და შენარჩუნებით, ხოლო მათი ანგარიშვალდებულების განსაზღვრა ან აღიარება ხდება მათი მუშაობის დროული შეფასებით, ანაზღაურების, დაწინაურების პოლიტიკისა და სხვა წამახალისებელი საშუალებების გამოყენებით; (იხ. პუნქტები გ91- გ93)

გ) როდესაც ფირმას არ გააჩნია საკმარისი ან სათანადო პერსონალი, რომელიც უზრუნველყოფს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ფუნქციონირებას ან გარიგებების შესრულებას, პირებს იწვევენ გარე წყაროებიდან (ე.ი. ქსელიდან, ქსელის სხვა ფირმიდან ან მომსახურების პროვაიდერიდან); (იხ. პუნქტი გ94)

დ) თითოეული გარიგებისთვის გარიგების გუნდში ინიშნებიან ისეთი წევრები, მათ შორის, გარიგების პარტნიორი, რომლებსაც აქვთ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, ასევე საკმარისი დრო ხარისხიანი გარიგებების შესასრულებლად; (იხ. პუნქტები გ88-89, გ95-97)

ე) ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში ფუნქციების შესასრულებლად ინიშნებიან ისეთი პირები, რომლებსაც აქვთ სათა-

ნადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, ასევე საკმარისი დრო დაკისრებული ფუნქციების შესასრულებლად;

ტექნოლოგიური რესურსები

ვ) მოიპოვებენ სათანადო ტექნოლოგიურ რესურსებს ან ქმნიან, ნერგავენ, ამუშავებენ და იყენებენ იმ მიზნით, რომ უზრუნველყონ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ფუნქციონირება და გარიგებების შესრულება; (იხ. პუნქტები გ98-გ101, გ104)

ინტელექტუალური რესურსები

ზ) მოიპოვებენ სათანადო ინტელექტუალურ რესურსებს ან ქმნიან, ნერგავენ, ინარჩუნებენ და იყენებენ იმ მიზნით, რომ უზრუნველყონ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ფუნქციონირება და მუდმივად ხარისხიანი გარიგებების შესრულება და ამგვარი ინტელექტუალური რესურსები შეესაბამება პროფესიულ სტანდარტებსა და შესაფერის საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელ მოთხოვნებს, საჭიროების შემთხვევაში; (იხ. პუნქტები გ102- გ104)

მომსახურების პროვაიდერები

თ) მომსახურების პროვაიდერებიდან მიღებული ადამიანური, ტექნოლოგიური ან ინტელექტუალური რესურსები შესაფერისია იმისთვის, რომ გამოიყენონ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში და გარიგებების შესრულებისას, 32(დ), (ე), (ვ) და (ზ) პუნქტებში მითითებული ხარისხის მიზნების გათვალისწინებით. (იხ. გ105-გ108 პუნქტები)

ინფორმაცია და კომუნიკაცია

33. ფირმამ უნდა დაადგინოს ხარისხის შემდეგი მიზნები, რომლებიც ეხება ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებული ინფორმაციის მოპოვებას, შექმნასა და გამოყენებას, ამ ინფორმაციის დროულად გავრცელებას ფირმის ფარგლებში და ასევე გარე მხარეებისთვის მიწოდებას, რათა შესაძლებელი იყოს ხარისხის მართვის სისტემის შექმნა, დანერგვა და ფუნქციონირება: (იხ. პუნქტი გ109).

ა) საინფორმაციო სისტემა ადგენს, აგროვებს, ამუშავებს და ინახავს როგორც შიდა, ისე გარე წყაროებიდან მიღებულ რელევანტურ და საიმედო ინფორმაციას, რომელიც განამტკიცებს ხარისხის მართვის სისტემას; (იხ. პუნქტები გ110 - გ111)

ბ) ფირმის კულტურა აღიარებს და განამტკიცებს ფირმასთან და ერთმანეთთან ინფორმაციის გაცვლაზე პერსონალის პასუხისმგებლობას; (იხ. პუნქტი გ112)

გ) რელევანტური და საიმედო ინფორმაციის გაცვლა ხდება მთელი ფირმის მასშტაბით და გარიგების გუნდებს შორის, მათ შორის: (იხ. პუნქტი გ112).

(i) ინფორმაცია მიეწოდება პერსონალს და გარიგების გუნდებს და ამ ინფორმაციის ხასიათი, ვადები და მოცულობა საკმარისია იმისთვის, რომ მათ შეძლონ დაკისრებული პასუხისმგებლობების გაგება და შესრულება, რომლებიც დაკავშირებულია ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში გარკვეული ფუნქციების ან გარიგებების შესრულებასთან; და

(ii) პერსონალი და გარიგების გუნდები ფირმას აწვდიან ინფორმაციას, როდესაც სამუშაოს ასრულებენ ხარისხის მართვის სისტემის ან გარიგებების ფარგლებში;

დ) რელევანტური და საიმედო ინფორმაცია მიეწოდება გარე მხარეებს, მათ შორის:

(i) ფირმა ინფორმაციას აწვდის თავის ქსელს ან ქსელში შემავალ სტრუქტურებს, ან მომსახურების პროვაიდერებს, თუ ასეთი არსებობს, რაც ქსელს ან მომსახურების პროვაიდერებს ქსელის მოთხოვნებთან ან ქსელის მომსახურებასთან ან მათ მიერ მოწოდებულ რესურსებთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობების შესრულების საშუალებას აძლევს; და (იხ. პუნქტი გ113)

(ii) ინფორმაცია მიეწოდება გარე მხარეებს იმ შემთხვევაში, თუ კანონმდებლობით ან პროფესიული სტანდარტებით მოითხოვება, ან გარე მხარეების დახმარების მიზნით, რათა მათ ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაზე. (იხ. პუნქტები გ114-გ115)

საპასუხო ზომების განსაზღვრა

34. 26-ე პუნქტის შესაბამისად საპასუხო ზომების განსაზღვრისა და გატარებისას ფირმამ უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ზომები: (იხ. პუნქტი გ116).

ა) ფირმა აწესებს პოლიტიკას ან პროცედურებს:

(i) სათანადო ეთიკური მოთხოვნების მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოსავლენად, შესაფასებლად და მათზე რეაგირებისთვის; და (იხ. პუნქტი გ117)

(ii) სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევების გამოსავლენად, ინფორმირებისთვის, შესაფასებლად, ანგარიშის წარსადგენად და ასევე ამ დარღვევების გამომწვევ მიზეზებსა და დარღვევით განპირობებულ შედეგებზე სათანადო რეაგირების მიზნით საპასუხო ზომების დროულად გასატარებლად; (იხ. პუნქტები გ118- გ119).

ბ) ფირმა, სულ მცირე, წელიწადში ერთხელ მაინც მოიპოვებს დოკუმენტურ დასტურს დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვის შესახებ ყველა იმ პერსონალისგან, რომელსაც სათანადო ეთიკური მოთხოვნებით დამოუკიდებლობა მოეთხოვება;

გ) ფირმა აწესებს პოლიტიკას ან პროცედურებს ისეთი საჩივრებისა და ბრალდებების მიღების, მოკვლევისა და გადაჭრისთვის, რომლებიც ეხება იმას, რომ სამუშაო არ შესრულდა პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, ან არ შესრულდა ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც დაწესებული იყო წინამდებარე ხმსს-ის შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ120_გ121)

დ) ფირმა აწესებს ისეთი გარემოებებისთვის განკუთვნილ პოლიტიკას ან პროცედურებს, როდესაც:

(i) ფირმისთვის, მას შემდეგ, რაც ჩაატარებს დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმების, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელების პროცედურებს, ცნობილი ხდება ისეთი ინფორმაცია, რაც დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე უარის თქმას გამოიწვევდა, თუ ეს ინფორმაცია მისთვის ცნობილი იქნებოდა მანამ, სანამ დაეთანხმებოდა ან გააგრძელებდა დამკვეთთან ურთიერთობას ან კონკრეტულ გარიგებას; ან (იხ. პუნქტები გ122 _ გ123)

(ii) ფირმას კანონმდებლობა ავალდებულებს ამა თუ იმ დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებას; (იხ. პუნქტი გ123)

ე) ფირმა აწესებს ისეთ პოლიტიკას ან პროცედურებს, რომლებიც: (იხ. პუნქტები გ124_გ126)

(i) საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებისას მოითხოვს ინფორმაციის მიწოდებას მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის იმის შესახებ, ხარისხის მართვის სისტემა როგორ უზრუნველყოფს მუდმივად ხარისხიანი აუდიტის ჩატარებას; (იხ. პუნქტები გ127_გ129)

(ii) ითვალისწინებს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც სხვა მხრივ არის მიზანშეწონილი ინფორმაციის მიწოდება გარე მხარეებისთვის ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ; და (იხ. პუნქტი გ130).

(iii) ეხება ინფორმაციას, რომელიც იმ შემთხვევაში უნდა გაითვალისწინოს ფირმამ, როდესაც გარე მხარეებს, აწვდის ინფორმაციას 34 (ე)(i) და 34 (ე)(ii) პუნქტების შესაბამისად, მათ შორის, ინფორმაციის ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას და ინფორმირების ფორმას; (იხ. პუნქტები გ131 _ გ132).

ვ) ფირმა აწესებს ისეთ პოლიტიკას ან პროცედურებს, რომლებიც ეხება გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებას ხმსს 2-ის შესაბამისად და მოითხოვს გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებას:

(i) საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის;

(ii) იმ სუბიექტების აუდიტის ან სხვა გარიგებებისთვის, რომლებისთვისაც გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება კანონმდებლობით მოითხოვება; და (იხ. პუნქტი გ133)

(iii) იმ სუბიექტების აუდიტის ან სხვა გარიგებებისთვის, რომლებისთვისაც ფირმა ადგენს, რომ გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება მიზანშეწონილია ხარისხის ერთ ან რამდენიმე რისკზე რეაგირების მიზნით. (იხ. პუნქტები გ134 _ გ137)

მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესი

35. ფირმამ უნდა შეიმუშაოს მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესი, რათა: (იხ. პუნქტი გ138)

ა) ჰქონდეს რელევანტული, საიმედო და დროული ინფორმაცია ხარისხის მართვის სისტემის დიზაინის, დანერგვისა და ფუნქციონირების შესახებ;

ბ) გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად სათანადო ზომები იმგვარად გაატაროს, რომ ნაკლოვანებები დროულად გამოსწორდეს.

მონიტორინგის ღონისძიებების შემუშავება და გატარება

36. ფირმამ უნდა შეიმუშაოს და გაატაროს მონიტორინგის ღონისძიებები, რათა შეიქმნას საფუძველი ნაკლოვანებების გამოსავლენად.

37. მონიტორინგის ღონისძიებების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დადგენისას ფირმამ უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები: (იხ. პუნქტები გ139 _ გ142)

ა) ხარისხის რისკებზე მინიჭებული შეფასებების მიზეზები;

ბ) საპასუხო ზომების დიზაინი;

გ) ფირმის რისკის შეფასების პროცესისა და ასევე მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის დიზაინი; (იხ. პუნქტები გ143 _ გ144)

დ) ხარისხის მართვის სისტემის ცვლილებები; (იხ. პუნქტი გ145)

ე) ადრინდელი მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგები, ადრინდელი მონიტორინგის ღონისძიებები ისევ შესაფერისია თუ არა ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესაფასებლად და ეფექტური იყო თუ არა გამოვლენილი ნაკლოვანებების მიმართ გატარებული რემედიაციის ღონისძიებები; და (იხ. პუნქტები გ146 _ გ147)

ვ) სხვა შესაფერისი ინფორმაცია, მათ შორის, საჩივრები და ბრალდებები იმის თაობაზე, რომ სამუშაო არ შესრულდა პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, ანდა წინამდებარე ხმსს-ის შესაბამისად დაწესებული ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შესაბამისად, ასევე გარე ინსპექტირებისა და მომსახურების პროვაიდერებისგან მიღებული ინფორმაცია. (იხ. პუნქტები გ148_გ150).

38. ფირმამ მონიტორინგის ღონისძიებებში უნდა გაითვალისწინოს დასრულებული გარიგებების ინსპექტირება და განსაზღვროს, რომელ გარიგებებსა და გარიგების რომელ პარტნიორებს შეარჩევს მონიტორინგისთვის. ამისათვის ფირმამ უნდა: (იხ. პუნქტები გ141, გ151- გ154)

ა) გაითვალისწინოს 37-ე პუნქტში განხილული საკითხები;

ბ) განიხილოს ფირმის მიერ გატარებული მონიტორინგის სხვა ღონისძიებების ხასიათი, ვადები და მოცულობა და გარიგებები და გარიგების პარტნიორები, რომელთა მიმართაც გატარდა ამგვარი ღონისძიებები; და

გ) გარიგების თითოეული პარტნიორისთვის შეარჩიოს, სულ მცირე, ერთი დასრულებული გარიგება მაინც ციკლურ საფუძველზე, რომელიც ფირმის მიერ არის დადგენილი.

39. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც:

ა) მოითხოვს, რომ პირებს, რომლებიც მონიტორინგის ღონისძიებებს ატარებენ, უნდა გააჩნდეთ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის, საკმარისი დრო მონიტორინგის ღონისძიებების ეფექტიანად განსახორციელებლად; და

ბ) ეხება იმ პირთა ობიექტურობას, რომლებიც ატარებენ მონიტორინგის ღონისძიებებს. ამგვარი პოლიტიკა ან პროცედურები გარიგების გუნდის წევრებს ან გარიგების ხარისხის მიმომხილველს უნდა უკრძალავდეს ამ გარიგების ნებისმიერი სახის ინსპექტირების ჩატარებას. (იხ. პუნქტები გ155 _ გ156)

აღმოჩენილი ფაქტების შეფასება და ნაკლოვანებების გამოვლენა

40. ფირმამ უნდა შეაფასოს აღმოჩენილი ფაქტები, რათა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა ნაკლოვანებები, მათ შორის, მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესში. (იხ. პუნქტები გ157 _ გ162).

გამოვლენილი ნაკლოვანებების შეფასება

41. ფირმამ გამოვლენილი ნაკლოვანებების სერიოზულობა და ყოვლისმომცველობა უნდა შეაფასოს შემდეგი ღონისძიებების მეშვეობით: (იხ. პუნქტები გ161, გ163 _ გ164)

ა) გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამომწვევი მიზეზების გამოკვლევა. გამომწვევი მიზეზების გამოსაკვლევი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად ფირმამ უნდა გაითვალისწინოს გამოვლენილი ნაკლოვანებების ხასიათი და მათი შესაძლო სერიოზულობა; (იხ. პუნქტები გ165 _ გ169)

ბ) ხარისხის მართვის სისტემაზე გამოვლენილი ნაკლოვანებების ინდივიდუალური და აგრეგირებული გავლენის შეფასება.

გამოვლენილ ნაკლოვანებებზე რეაგირება

42. ფირმამ გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად უნდა შეიმუშაოს და გაატაროს ისეთი რემედიაციის ზომები, რომლებიც მიესადაგება გამომწვევი მიზეზების ანალიზის შედეგებს. (იხ. პუნქტები გ170 _ გ172).

43. პირ(ებ)მა, რომელსაც (რომლებსაც) პასუხისმგებლობა აკისრია(თ) მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესზე, უნდა შეაფასონ, რემედიაციის ზომები:

ა) სათანადოდ არის თუ არა შემუშავებული გამოვლენილ ნაკლოვანებებსა და მათ გამომწვევ მიზეზებზე რეაგირების თვალსაზრისით და დაადგინონ, გატარდა თუ არა ისინი; და

ბ) რომლებიც ადრე გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად გატარდა, ეფექტურია თუ არა.

44. თუ შეფასებიდან ჩანს, რომ რემედიაციის ზომები სათანადოდ შემუშავებული და გატარებული არ არის, ან არ არის ეფექტური, პირ(ებ)მა, რომელსაც (რომლებსაც) ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრიათ მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესზე, უნდა მიიღოს (მიიღონ) სათანადო ზომა იმის დასადგენად, რომ რემედიაციის ზომები სათანადოდ შეიცვალა და ახლა ეფექტურია.

ცალკეულ გარიგებასთან დაკავშირებით აღმოჩენილი ფაქტები

45. ფირმამ რეაგირება უნდა მოახდინოს ისეთ გარემოებებზე, როდესაც აღმოჩენილი ფაქტები მიანიშნებს, რომ არსებობს ერთი ან რამდენიმე ისეთი გარიგება, რომლებისთვისაც მოთხოვნილი პროცედურები არ ჩატარდა გარიგების შესრულებისას ან გაცემული ანგარიში შესაძლოა არ იყოს ადეკვატური. ფირმის საპასუხო ზომები უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტი 173)

ა) სათანადო ზომების გატარებას შესაფერისი პროფესიული სტანდარტებისა და საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნის დაცვის უზრუნველსაყოფად; და

ბ) ანგარიშის არაადეკვატურად მიჩნევის შემთხვევაში _ ასეთი სიტუაციის შედეგების განხილვას და სათანადო ზომების მიღებას, მათ შორის, იურიდიული კონსულტაციის საჭიროების საკითხის განხილვას.

46. პირ(ებ)მა, რომელსაც (რომლებსაც) ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრია(თ) მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესზე, დროულად უნდა მიაწოდოს (მიაწოდონ) შემდეგი ინფორმაცია იმ პირ(ებ)ს,

რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია (აკისრიათ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, ასევე იმ პირ(ებ)საც, რომელსაც (რომლებსაც) ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრია (აკისრიათ) ხარისხის მართვის სისტემაზე: (იხ. პუნქტი 174).

ა) ჩატარებული მონიტორინგის ღონისძიებების აღწერა;

ბ) გამოვლენილი ნაკლოვანებები, მათ შორის, მათი სერიოზულობა და ყოვლისმომცველობა; და

გ) გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად გატარებული რემედიაციის ზომები.

47. ფირმამ 46-ე პუნქტში აღწერილი საკითხების შესახებ ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს გარიგების გუნდებსა და სხვა პირებს, რომლებიც ხარისხის მართვის სისტემაში გარკვეულ ფუნქციებს ასრულებენ, რათა მათ შეძლონ სათანადო ზომების დროულად გატარება თავიანთი პასუხისმგებლობების შესაბამისად.

ქსელის მოთხოვნები ან მომსახურება

48. თუ ფირმა მიეკუთვნება ქსელს, ფირმამ უნდა შეისწავლოს (შესაბამის შემთხვევაში): (იხ. პუნქტები გ19, გ175)

ა) ქსელის მიერ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემისთვის დადგენილი მოთხოვნები, მათ შორის, მოთხოვნები იმის თაობაზე, რომ ფირმამ უნდა დანერგოს ან გამოიყენოს მისთვის შექმნილი, ან ქსელის მიერ ან ქსელის მეშვეობით მიწოდებული რესურსები ან მომსახურება (ე.ი. ქსელის მოთხოვნები);

ბ) ქსელის მიერ გაწეული ნებისმიერი მომსახურება ან მიწოდებული რესურსები, რომელთა დანერგვას ან გამოყენებას ფირმა გადაწყვეტს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შექმნისას, დანერგვისას ან ფუნქციონირებისას; (ე.ი. ქსელის მომსახურებები); და

გ) ფირმის პასუხისმგებლობა ნებისმიერ ისეთ ქმედებაზე, რომელიც აუცილებელია ქსელის მოთხოვნების შესასრულებლად ან ქსელის მომსახურების გამოსაყენებლად (იხ. პუნქტი გ176).

ფირმა რჩება პასუხისმგებელი ხარისხის მართვის სისტემაზე, მათ შორის, პროფესიულ განსჯასა და დასკვნებზე, რომლებიც გამოიტანა ხარისხის მართვის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირების პროცესში. ფირმას უფლება არა აქვს, შეასრულოს ქსელის ისეთი მოთხოვნები ან გამოიყენოს ქსელის ისეთი მომსახურება,

რომლებიც ეწინააღმდეგება წინამდებარე ხმსს-ის მოთხოვნებს. (იხ. პუნქტი გ177).

49. 48-ე პუნქტში მითითებული საკითხების შესწავლის საფუძველზე, ფირმამ უნდა:

ა) დაადგინოს, ქსელის მოთხოვნები ან ქსელის მომსახურებები როგორ მიესადაგება ფირმის ხარისხის მართვის სისტემას და როგორ მოხდება მათი გათვალისწინება სისტემაში, მათ შორის, როგორ უნდა დაინერგონ ისინი; და (იხ. პუნქტი გ178).

ბ) შეაფასოს, საჭიროა თუ არა ქსელის მოთხოვნების ან ქსელის მომსახურების ადაპტირება ან შევსება ფირმის მიერ, ხოლო თუ საჭიროა, როგორ უნდა განახორციელოს ეს, რათა გამოდგეს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში გამოსაყენებლად. (იხ. პუნქტები გ179- გ180)

ქსელის მიერ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაზე ჩატარებული მონიტორინგის ღონისძიებები

50. ისეთ ვითარებაში, როდესაც ქსელი ატარებს მონიტორინგს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით, ფირმამ უნდა:

ა) განსაზღვროს ქსელის მიერ ჩატარებული მონიტორინგის ღონისძიებების გავლენა ფირმის მიერ 36-38 პუნქტების შესაბამისად ჩატარებულ მონიტორინგის ღონისძიებების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე;

ბ) განსაზღვროს ფირმის პასუხისმგებლობა ამ მონიტორინგის ღონისძიებასთან დაკავშირებით, მათ შორის, ფირმის მიერ გასატარებელი ნებისმიერი შესაბამისი ზომა; და

გ) აღმოჩენილი ფაქტებისა და გამოვლენილი ნაკლოვანებების შეფასების პროცესის ფარგლებში, რომელიც ხორციელდება მე-40 პუნქტის შესაბამისად, დროულად მოიპოვოს ინფორმაცია ქსელისგან ჩატარებული მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგების შესახებ. (იხ. პუნქტი გ181)

ქსელის მიერ ქსელის ფირმებში ჩატარებული მონიტორინგის ღონისძიებები

51. ფირმამ:

ა) ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას ქსელის მიერ ქსელის ფირმებში გატარებული მონიტორინგის ღონისძიებების საერთო

მასშტაბის შესახებ, მათ შორის, მონიტორინგის ისეთი ღონისძიებების შესახებ, რომლებიც განკუთვნილია იმის დასადგენად, რომ ქსელის ყველა ფირმაში სათანადოდ დაინერგა ქსელის მოთხოვნები და ქსელი როგორ მიაწვდის ინფორმაციას ფირმას თავისი მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგების შესახებ;

ბ) სულ მცირე, წელიწადში ერთხელ მაინც უნდა მოიპოვოს ქსელიდან ინფორმაცია ქსელის მიერ ქსელის ყველა ფირმაში გატარებული მონიტორინგის ღონისძიებების საერთო შედეგების შესახებ, თუ ისინი ჩატარდა, და: (იხ. პუნქტები გ182-გ184)

(i) ეს ინფორმაცია, საჭიროების შემთხვევაში, მიაწოდოს გარიგების გუნდებსა და სხვა პირებს, რომლებიც ხარისხის მართვის სისტემაში გარკვეულ ფუნქციებს ასრულებენ, რათა მათ მყისიერად შეძლონ სათანადო ზომების გატარება თავიანთი პასუხისმგებლობების შესაბამისად; და

(ii) განიხილოს ამ ინფორმაციის გავლენა ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაზე.

ფირმის მიერ გამოვლენილი ნაკლოვანებები ქსელის მოთხოვნებში ან მომსახურებაში

52. თუ ფირმა ნაკლოვანებას გამოავლენს ქსელის მოთხოვნებში ან მომსახურებაში, მან: (იხ. პუნქტი 185)

ა) შესაფერისი ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს ქსელს გამოვლენილი ნაკლოვანების შესახებ; და

ბ) 42-ე პუნქტის შესაბამისად შეიმუშაოს და განახორციელოს რემედიაციის ზომები ქსელის მოთხოვნებში ან მომსახურებაში გამოვლენილი ნაკლოვანებით გამოწვეული შედეგის აღმოსაფხვრელად. (იხ. პუნქტი გ186)

53. პირ(ებ)მა, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, ფირმის სახელით უნდა შეაფასოს (შეაფასონ) ხარისხის მართვის სისტემა. შეფასება უნდა განხორციელდეს დროის გარკვეული მომენტისთვის და ტარდებოდეს, სულ მცირე, წელიწადში ერთხელ მაინც. (იხ. პუნქტები გ187- გ189)

54. შეფასებაზე დაყრდნობით პირ(ებ)მა, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, ფირმის სახელით უნდა გამოიტანოს (გამო-

იტანონ) ერთ-ერთი შემდეგი ტიპის დასკვნა: (იხ. პუნქტები გ190, გ195)

ა) ხარისხის მართვის სისტემა ფირმას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ ხარისხის მართვის სისტემის მიზნები მიღწეულია; (იხ. პუნქტი გ191)

ბ) იმ საკითხებისა გარდა, რომლებიც დაკავშირებული იყო ისეთ გამოვლენილ ნაკლოვანებებთან, რომლებიც სერიოზულ გავლენას ახდენს ხარისხის მართვის სისტემის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე, მაგრამ არა ყოვლისმომცველს, სხვა დანარჩენ შემთხვევაში ხარისხის მართვის სისტემა ფირმას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ ხარისხის მართვის სისტემის მიზნები მიღწეულია; ან (იხ. პუნქტი გ192)

გ) ხარისხის მართვის სისტემა ფირმას ვერ უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ ხარისხის მართვის სისტემის მიზნები მიღწეულია. (იხ. პუნქტები გ192 _ გ194)

55. თუ პირ(ებ)ი, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია (აკისრიათ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, გამოიტანს (გამოიტანენ) 54 (ბ) ან 54(გ) პუნქტში აღწერილ დასკვნას, ფირმამ: (იხ. პუნქტი გ196)

ა) დაუყოვნებლივ უნდა გაატაროს სათანადო ზომა; და

ბ) მიაწოდოს ინფორმაცია:

(i) გარიგების გუნდებსა და სხვა პირებს, რომლებიც გარკვეულ ფუნქციებს ასრულებენ ხარისხის მართვის სისტემაში, თუ ეს საკითხები დაკავშირებულია მათ პასუხისმგებლობებთან; და (იხ. პუნქტი გ197)

(ii) გარე მხარეებს ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად, რომელიც მოითხოვება 34(ე) პუნქტით. (იხ. პუნქტი გ198)

56. ფირმა უნდა ატარებდეს იმ პირ(ებ)ის პერიოდულ შეფასებას, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია (აკისრიათ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, ასევე იმ პირ(ებ)ის, რომელსაც (რომლებსაც) ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრია (აკისრიათ) ხარისხის მართვის სისტემაზე. ამისათვის ფირმამ უნდა გაითვალისწინოს ხარისხის მართვის სისტემის შეფასება. (იხ. პუნქტები გ199_201)

დოკუმენტაცია

57. ფირმამ ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ უნდა მოამზადოს ისეთი დოკუმენტაცია, რომელიც საკმარისი იქნება იმის უზრუნველსაყოფად, რომ: (იხ. პუნქტები გ202- გ204)

ა) მთელ პერსონალს ერთნაირი წარმოდგენა ჰქონდეს ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ, ასევე ერთნაირად ესმოდეთ ხარისხის მართვის სისტემასა და გარიგებების შესრულებასთან დაკავშირებული თავთავიანთი როლი და პასუხისმგებლობები;

ბ) საპასუხო ზომები თანამიმდევრულად გატარდეს და ფუნქციონირებდეს;

დ) არსებობდეს მტკიცებულებები საპასუხო ზომების ხასიათის, მათი დანერგვის მდგომარეობისა და ფუნქციონირების შესახებ, რათა ხარისხის მართვის სისტემის შეფასებაში დაეხმაროს იმ პირ(ებ)ს, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია (აკისრიათ) ხარისხის მართვის სისტემაზე.

58. დოკუმენტაციის მომზადებისას ფირმამ უნდა გაითვალისწინოს:

ა) იმ პირ(ებ)ის მითითება, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია (აკისრიათ) ხარისხის მართვის სისტემაზე და ასევე იმ პირ(ებ)ის, რომელსაც (რომლებსაც) ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრია (აკისრიათ) ხარისხის მართვის სისტემაზე;

ბ) ფირმის ხარისხის მიზნები და ხარისხის რისკები; (იხ. პუნქტი გ205)

გ) საპასუხო ზომების აღწერა და როგორ რეაგირებს ფირმის საპასუხო ზომები ხარისხის რისკებზე;

დ) მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესთან მიმართებით:

(i) მტკიცებულებების აღწერა გატარებული მონიტორინგის ღონისძიებების შესახებ;

(ii) აღმოჩენილი ფაქტების შეფასება, ასევე გამოვლენილი ნაკლოვანებებისა და მათი გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის აღწერა;

(iii) რემედიაციის ზომების აღწერა, რომლებიც მიმართულია გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამოსწორებაზე, ასევე ამგვარი რემედიაციის ზომების დიზაინისა და დანერგვის მდგომარეობის შეფასება; და

(iv) ინფორმაცია მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შესახებ; და

ე) 54-ე პუნქტის შესაბამისად გამოტანილი დასკვნის საფუძველი.

59. ფირმამ დოკუმენტებში უნდა ასახოს 58-ე პუნქტში მითითებული საკითხები, ვინაიდან ისინი დაკავშირებულია ქსელის მოთხოვნებთან ან ქსელის მომსახურებასთან, ასევე ქსელის მოთხოვნების ან ქსელის მომსახურებების შეფასება 49 (ბ) პუნქტის შესაბამისად. (იხ. პუნქტი 206)

60. ფირმამ ხარისხის მართვის სისტემის დოკუმენტაციის შესანახად უნდა განსაზღვროს დროის ისეთი პერიოდი, რომელიც საკმარისი იქნება იმისთვის, რომ ფირმამ შეძლოს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის დიზაინის, მისი დანერგვის მდგომარეობისა და ფუნქციონირების მონიტორინგის ჩატარება ან უფრო დიდი პერიოდი, თუ ამას მოითხოვს კანონმდებლობა.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ხმსს 1-ის მოქმედების სფერო (იხ. მე-3-4 პუნქტები)

გ1. ცალკეული გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს გარიგების პარტნიორისთვის ადგენს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სხვა ოფიციალური დოკუმენტებიც, მათ შორის, მგსს 2400 (გადასინჯული)[5] და მგსს 3000 (გადასინჯული)[6].

გ2. ბესსს-ის კოდექსი[7] შეიცავს მოთხოვნებს პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის და მათ გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალას, რაც

5. მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მგსს) 2400-ის (გადასინჯული) _ *„გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“.*

6. მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი (მგსს) 3000 – *„მარწმუნებელი გარიგებები, გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა“.*

7. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *„პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსი (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები)“* (ბესსს-ის კოდექსი).

პროფესიონალ ბუღალტრებს თავიანთი პასუხისმგებლობის შესრულების საშუალებას აძლევს _ იმოქმედონ საზოგადოებრივი ინტერესების სასარგებლოდ. როგორც მე-15 პუნქტშია მითითებული, წინამდებარე ხმსს 1-ის შესაბამისად გარიგების შესრულების კონტექსტში, მუდმივად ხარისხიანი გარიგებების შესრულება სწორედ პროფესიონალი ბუღალტრის ზემოაღნიშნული პასუხისმგებლობის ნაწილია.

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა (იხ. მე-6-9 პუნქტები)

გ3. ფირმას უფლება აქვს, სხვა ტერმინოლოგია ან საფუძვლები გამოიყენოს თავისი ხარისხის მართვის სისტემის კომპონენტების დასახასიათებლად.

გ4. ხარისხის მართვის სისტემის კომპონენტების ურთიერთდაკავშირებული ბუნების მაგალითებია:

- ფირმის რისკის შეფასების პროცესი ადგენს პროცესს/პროცედურებს, რომლითაც ფირმამ უნდა იხელმძღვანელოს რისკზე დაფუძნებული მიდგომის დასანერგად ხარისხის მართვის მთელ სისტემაში;
- მმართველობისა და ხელმძღვანელობის კომპონენტი ქმნის გარემოს, რომელიც ხელს უწყობს ხარისხის მართვის სისტემის ფუნქციონირებას;
- რესურსებისა და ასევე ინფორმაციისა და კომუნიკაციის კომპონენტები ხარისხის მართვის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირების საშუალებას იძლევა;
- მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესი განკუთვნილია ხარისხის მართვის მთელ სისტემაზე მონიტორინგის განსახორციელებლად. მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შედეგებიდან მიღებული ინფორმაცია დაკავშირებულია ფირმის რისკის შეფასების პროცესთან;
- შესაძლოა ურთიერთკავშირები არსებობდეს კონკრეტულ საკითხებს შორის, მაგალითად, სათანადო ეთიკური მოთხოვნების გარკვეული ასპექტები დაკავშირებულია დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელებასთან.

გ5. ფირმა დასაბუთებულ რწმუნებას იმ შემთხვევაში მიიღებს, თუ ხარისხის მართვის სისტემა მისაღებ დაბალ დონემდე ამცირებს იმის რისკს, რომ ვერ მიიღწევა 14(ა)-(ბ) პუნქტში განსაზღვრული მიზნები. დასაბუთებული რწმუნება არ არის რწმუნების აბსოლუტური დონე,

რადგან ფირმის ხარისხის მართვის სისტემას თანდაყოლილი შეზღუდვები ახასიათებს. ამგვარ შეზღუდვებს განეკუთვნება მაგალითად, ადამიანის ფაქტორი, კერძოდ ის, რომ ადამიანის განსჯა, რომელსაც გადაწყვეტილებები ეყრდნობა, შესაძლოა მცდარი იყოს და ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის მუშაობა შეფერხდეს, მაგალითად, ადამიანის ქცევის ან შეცდომის, ანდა საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებითი პროგრამების გაუმართაობის/ხარვეზების გამო.

ხმსს 1-ის სტატუსი (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ6. წინამდებარე სტანდარტის მიზანი გვიჩვენებს იმ კონტექსტს, რომელსაც ეხება მოცემული ხმსს-ის მოთხოვნები, განსაზღვრავს სტანდარტის სასურველ შედეგს და იმისთვისაა გამიზნული, რომ ფირმას დაეხმაროს აუცილებელი ნაბიჯების გააზრებაში და, საჭიროების შემთხვევაში, ამისთვის შესაფერისი საშუალებების განსაზღვრაში.

გ7. მოცემული ხმსს-ის სავალდებულო მოთხოვნების გამოსახატავად გამოიყენება სიტყვა „უნდა“.

გ8. აუცილებლობის შემთხვევაში, სტანდარტის „გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის“ ნაწილში მოცემულია სტანდარტის მოთხოვნებისა და სახელმძღვანელო მითითებების დამატებითი ახსნა, რაც აუცილებელია მათ შესასრულებლად. კერძოდ, შესაძლებელია:

- უფრო ზუსტად იყოს ახსნილი, რას ნიშნავს ესა თუ ის მოთხოვნა, ან რა საკითხებს მოიცავს; და
- მოიცავდეს მაგალითებს სტანდარტის მოთხოვნების პრაქტიკული გამოყენების საილუსტრაციოდ.

მართალია, ამგვარი სახელმძღვანელო მითითებები, თავისთავად, მოთხოვნას არ წარმოშობს, მაგრამ მათი გათვალისწინება საჭიროა მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენებისთვის. სტანდარტის გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის განყოფილება შესაძლოა მოიცავდეს ასევე საცნობარო ხასიათის ინფორმაციას სტანდარტით რეგულირებად საკითხებთან დაკავშირებით და, საჭიროების შემთხვევაში, დამატებით მოსაზრებებსაც სახელმწიფო სექტორის აუდიტის ორგანიზაციებთან დაკავშირებული სპეციფიკური საკითხების შესახებ. ამგვარი დამატებითი მოსაზრებები ხელს უწყობს სტანდარტის მოთხოვნების გამოყენებას. ამასთან, ზემოაღნიშნული არც ზღუდავს და არც ამცირებს ფირმის პასუხისმგებლობას, რომელიც

ეკისრება მოცემული ხმსს-ის მოთხოვნების გამოყენებასა და შესრულებასთან დაკავშირებით.

გ9. წინამდებარე ხმსს-ში სათაურ „განმარტებების“ ქვეშ მოცემულია გარკვეული ტერმინების მნიშვნელობის ახსნა მხოლოდ ამ სტანდარტის მიზნებისთვის. ამ განმარტებების მიზანია, ხელი შეუწყოს ხმსს 1-ის ერთგვაროვან გამოყენებასა და ინტერპრეტაციას და არა ის, რომ უგულებელყოს სხვა განმარტებები, რომლებიც სხვა მიზნებისთვის არის დადგენილი, მაგალითად, კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი ორგანოების მიერ და ა.შ. ხმსს 1-ის ტერმინების განმარტებები შეტანილია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ, საერთაშორისო სტანდარტებთან დაკავშირებული ტერმინების გლოსარში, რომელიც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ გამოცემული *„ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის“* ნაწილია. ზემოაღნიშნულ ტერმინების გლოსარში სხვა ტერმინების განმარტებებიც არის შეტანილი, რომლებიც ასევე გვხვდება ამ ხმსს-ში, მათი ერთნაირი ინტერპრეტაციისა და თარგმნის ხელშეწყობის მიზნით.

განმარტებები

ნაკლოვანება (იხ. 16(ა) პუნქტი)

გ10. ფირმა ნაკლოვანებებს ადგენს აღმოჩენილი ფაქტების შეფასებით. ნაკლოვანება შესაძლოა წარმოიშვას ერთი ფაქტისგან ან ფაქტების კომბინაციისგან.

გ11. როდესაც მიიჩნევა, რომ ნაკლოვანება ხარისხის ისეთი რისკის ან რისკების შედეგია, რომელიც (რომლებიც) არ იყო გამოვლენილი ან სათანადოდ შეფასებული, შესაძლოა არ არსებობდეს, ან სათანადოდ არ იყოს შემუშავებული ან დანერგილი ამგვარ ხარისხის რისკ(ებ)ზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი საპასუხო ზომა (ზომები).

გ12. ხარისხის მართვის სისტემის სხვა ასპექტები მოიცავს წინამდებარე ხმსს-ს მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება:

- პასუხისმგებლობების განაწილებას (20-22-ე პუნქტები);
- ფირმის რისკის შეფასების პროცესს;
- მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესს; და
- ხარისხის მართვის სისტემის შეფასებას.

ხარისხის მართვის სისტემის სხვა ასპექტებთან დაკავშირებული ნაკლოვანებების მაგალითები

- ფირმის რისკის შეფასების პროცესმა ვერ გამოავლინა ინფორმაცია, რომელიც მიანიშნებდა ფირმისა და მისი გარიგებების ხასიათსა და გარემოებებში მომხდარ ცვლილებებზე და ასევე ხარისხის დამატებითი მიზნების განსაზღვრის, ან ხარისხის რისკებისა თუ საპასუხო ზომების შეცვლის აუცილებლობაზე;
- ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესი არ არის შემუშავებული ან დანერგილი იმგვარად რომ:
  - ფირმა დროულად უზრუნველყოს რელევანტური და საიმედო ინფორმაციით ხარისხის მართვის სისტემის დიზაინის, დანერგვის მდგომარეობისა და ფუნქციონირების შესახებ;
  - ფირმას სათანადო საპასუხო ზომების გატარების შესაძლებლობა მისცეს გამოვლენილი ნაკლოვანებების დროულად გამოსასწორებლად.
- პირ(ებ)ი, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, არ ატარებენ ხარისხის მართვის სისტემის წლიურ შეფასებას.

გარიგების გუნდი (იხ. 16(ვ) პუნქტი)

გ13. ასს 220 (გადასინჯული)8 შეიცავს მითითებებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გარიგების გუნდის განმარტების გამოყენების შესახებ.

გარე ინსპექტირება (იხ. 16(ზ) პუნქტი)

გ14. გარკვეულ გარემოებებში გარე საზედამხედველო ორგანომ შესაძლოა სხვა ტიპის ინსპექტირება ჩაატაროს, მაგალითად, თემატური მიმოხილვა, რომელიც მიმართულია შერჩეული ფირმების მიერ

8. ასს 220 (გადასინჯული), გ15-გ25 პუნქტები.

ჩატარებული აუდიტის კონკრეტულ ასპექტებზე ან ფირმის დონის მეთოდებზე.

აღმოჩენილი ფაქტები (იხ. 16(თ) პუნქტი)

გ15. მონიტორინგის ღონისძიებების, გარე ინსპექტირებისა და სხვა შესაფერისი წყაროებიდან მიღებული აღმოჩენილი ფაქტების დაგროვების პროცესის ფარგლებში ფირმამ შესაძლოა სხვა ინფორმაცია გამოავლინოს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ, მაგალითად, ფირმისთვის პოზიტიური შედეგები, ან ხარისხის მართვის სისტემის გაუმჯობესების ან შემდგომი გაძლიერების შესაძლებლობები. გ158 პუნქტში ახსნილია, როგორ შეუძლია ფირმას სხვა შენიშვნების გამოყენება ხარისხის მართვის სისტემაში.

გ16. გ148 პუნქტში მოყვანილია სხვა შესაფერისი წყაროებიდან მიღებული ინფორმაციის მაგალითები.

გ17. მონიტორინგის ღონისძიებები მოიცავს ცალკეული გარიგების დონის მონიტორინგს, როგორიცაა გარიგებების ინსპექტირება. გარდა ამისა, გარე ინსპექტირება და სხვა შესაფერისი წყაროები შესაძლოა შეიცავდეს კონკრეტულ გარიგებებთან დაკავშირებულ ინფორმაციასაც. აქედან გამომდინარე, ხარისხის მართვის სისტემის დიზაინის, დანერგვის მდგომარეობისა და ფუნქციონირების შესახებ ინფორმაცია მოიცავს გარიგების დონის შესაფერის აღმოჩენილ ფაქტებს, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებულ აღმოჩენილ ფაქტებზე.

ფირმა (იხ. 16(ი) პუნქტი)

გ18. სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში მოცემული „ფირმის“ განმარტება შესაძლოა განსხვავდებოდეს ამ სტანდარტში მოცემული განმარტებისგან.

ქსელი (იხ. 16(მ) და 48-ე პუნქტები)

გ19. ქსელები და ქსელის ფირმები შესაძლოა სხვადასხვაგვარად იყოს სტრუქტურირებული. მაგალითად, ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის კონტექსტში:

- შესაძლოა ქსელი ადგენდეს მოთხოვნებს ფირმისთვის ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით, ან ეწეოდეს მომსახურებას, რომელსაც ფირმა იყენებს თავის ხარისხის მართვის სისტემაში ან გარიგებების შესრულებისას;
- შესაძლოა ქსელის სხვა ფირმები ასრულებდნენ ისეთ მომსახურებას (მაგ., რესურსებით), რომელსაც ფირმა იყენებს

თავის ხარისხის მართვის სისტემაში ან გარიგებების შესრულებისას; ან

- შესაძლოა ქსელში შემავალი სხვა სტრუქტურები ან ორგანიზაციები ადგენდნენ ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს ფირმისთვის, ან მომსახურებას უწევდნენ მას.

წინამდებარე ხმსს-ის მიზნებისთვის ქსელის ნებისმიერი მოთხოვნა ან ნებისმიერი მომსახურება, რომელსაც ფირმა იღებს ქსელიდან, ქსელის სხვა ფირმიდან ან ქსელში შემავალი სხვა სტრუქტურიდან ან ორგანიზაციიდან, „ქსელის მოთხოვნებად ან ქსელის მომსახურებად“ მიიჩნევა.

პერსონალი (იხ. 16(ო) პუნქტი)

გ20. თავისი პერსონალის გარდა (ე.ი. ფირმაში მომუშავე პირები) ფირმას შეუძლია ფირმის გარე პირების გამოყენება ხარისხის მართვის სისტემის გარკვეული ფუნქციების ან გარიგებების შესასრულებლად. მაგალითად, ფირმის გარე პირებად მიიჩნევა ქსელის სხვა ფირმებში მომუშავე პირები (მაგ., პირები ქსელის რომელიმე ფირმის მომსახურების ცენტრიდან) ან პირები, რომლებიც დაქირავებული ჰყავს მომსახურების პროვაიდერს (მაგ., კომპონენტის აუდიტორად დანიშნული, სხვა ფირმაში მომუშავე პირი, რომელიც არ განეკუთვნება ამ ფირმის ქსელს).

გ21. პერსონალი მოიცავს ასევე ფირმის სხვა სტრუქტურების პარტნიორებსა და თანამშრომლებს, როგორიცაა ფირმის მომსახურების ცენტრი.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (იხ. 16(უ) და 29-ე პუნქტები)

გ22. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ფირმის ხარისხის მართვის სისტემას ეხება, შესაძლოა განსხვავებული იყოს, რაც დამოკიდებული იქნება ფირმისა და მისი გარიგებების ხასიათსა და გარემოებებზე. სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში შესაძლოა განმარტებული იყოს ტერმინი „პროფესიონალი ბუღალტერი“, მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსში განმარტებულია ტერმინი „პროფესიონალი ბუღალტერი“ და შემდეგ ახსნილია ბესსს-ის კოდექსის იმ დებულებების მოქმედების სფერო, რომლებიც საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებულ ინდივიდუალურ პროფესიონალურ ბუღალტრებსა და მათ ფირმებს ეხება.

გ23. ბესსს-ის კოდექსში განხილულია გარემოებები, როდესაც კანონმდებლობა პროფესიონალ ბუღალტრებს უკრძალავს ბესსს-ის კო-

დექსის გარკვეული ნაწილების მოთხოვნების შესრულებას. შემდეგ დამატებით მითითებულია, რომ ზოგიერთი იურისდიქციის კანონმდებლობაში შეიძლება არსებობდეს ისეთი დებულებები, რომლებიც განსხვავდება ბესსს-ის კოდექსის დებულებებისგან ან რომლებსაც საერთოდ არ შეიცავს ბესსს-ის კოდექსი და პროფესიონალურ ბუღალტრებს ამ იურისდიქციებში მოეთხოვებათ ამგვარი განსხვავებების ცოდნა და, მათ შორის, უფრო მკაცრი დებულებების დაცვა, თუ ამის გაკეთება არ ეწინააღმდეგება კანონმდებლობას.

გ24. სათანადო ეთიკური მოთხოვნების ზოგიერთი დებულება შესაძლოა ეხებოდეს მხოლოდ ცალკეულ პირებს გარიგებების შესრულების კონტექსტში და არ ეხებოდეს თვითონ ფირმას. მაგალითად:

- ბესსს-ის კოდექსის მე-2 ნაწილი ეხება საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებულ პროფესიონალ ბუღალტრებს, რომლებიც პროფესიულ საქმიანობას ასრულებენ ფირმასთან თავისი ურთიერთობის შესაბამისად, როგორც ხელშეკრულებით, დაქირავებით მომუშავე პირი (თანამშრომელი) ან მესაკუთრე, თუმცა შესაძლოა კოდექსის ამ ნაწილის დებულებები გარიგებების შესრულებასაც მიესადაგებოდეს;
- ბესსს-ის კოდექსის მე-3 და მე-4 ნაწილების გარკვეული მოთხოვნები საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებულ იმ პროფესიონალ ბუღალტრებს ეხებათ, რომლებიც დამკვეთებისთვის ასრულებენ პროფესიულ მომსახურებას.

შესაძლოა აუცილებელი იყოს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში შესაბამისი პირებისთვის ამგვარი სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვის მოთხოვნების გათვალისწინება.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნების მაგალითები, რომლებიც არ ეხება ფირმებს, არამედ ეხება მხოლოდ ცალკეულ პირებს და დაკავშირებულია გარიგებების შესრულებასთან

ბესსს-ის კოდექსის მე-2 ნაწილი ეხება ეთიკის ძირითადი პრინციპების დარღვევაზე ზეწოლის შემთხვევებს და ამასთან დაკავშირებით მოიცავს შემდეგ მოთხოვნებს:

პირმა (პროფესიონალმა ბუღალტერმა) არ უნდა:

- დაუშვას სხვების მხრიდან ზეწოლა, რაც გამოიწვევს ეთიკის ძირითადი პრინციპების დარღვევას; ან

- მოახდინოს სხვებზე ზეწოლა, თუ მან იცის, ან აქვს საფუძველი ივარაუდოს, რომ ამგვარი ქმედება გამოიწვევს სხვა პირების მხრიდან ეთიკის ძირითადი პრინციპების დარღვევას.

მაგალითად, ასეთი გარემოებები შესაძლოა იმ შემთხვევაში წარმოიშვას, როდესაც გარიგების შესრულებისას პირი მიიჩნევს, რომ გარიგების პარტნიორმა ან გარიგების გუნდის სხვა უფროსმა წევრმა მასზე ზეწოლა მოახდინა, რათა დაერღვია კოდექსის ძირითადი პრინციპები.

საპასუხო ზომები (იხ. 16(ფ) პუნქტი)

გ25. პოლიტიკა პრაქტიკაში რეალიზდება იმ პერსონალისა და სხვა პირების (მათ შორის, გარიგების გუნდების) მოქმედებებით, რომელთაც პოლიტიკა არეგულირებს, ან მათთვის ისეთი ქმედებების აკრძალვით, რომლებიც ფირმის პოლიტიკას ეწინააღმდეგება.

გ26. პროცედურებისთვის სავალდებულო სტატუსის მინიჭება შესაძლებელია ოფიციალური დოკუმენტაციის ან კომუნიკაციის სხვა საშუალებებით, ან გარკვეული ქცევით იყოს განპირობებული, რომელიც სავალდებულო არ არის, მაგრამ ფირმის კულტურიდან გამომდინარეობს. პროცედურების რეალიზება შესაძლებელია სტ გამოყენებითი პროგრამების ან ფირმის სტ გარემოს სხვა ასპექტებით ნებადართული ქმედებების მეშვეობით.

გ27. თუ ფირმა გარე პირებს იყენებს ხარისხის მართვის სისტემაში ან გარიგებების შესრულებისას, შესაძლოა აუცილებელი იყოს განსხვავებული პოლიტიკისა ან პროცედურების შემუშავება ფირმის მიერ ამ პირთა ქმედებებისთვის. ასს 220 (გადასინჯული)[9] მოიცავს სახელმძღვანელო მითითებებს ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც შესაძლოა აუცილებელი იყოს განსხვავებული პოლიტიკის ან პროცედურების შემუშავება გარე პირების ქმედებების დასარეგულირებლად ფირმის მიერ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის კონტექსტში.

მომსახურების პროვაიდერი (იხ. 16(ქ) პუნქტი)

გ28. მომსახურების პროვაიდერები მოიცავს ისეთი ფირმებიდან მოწვეულ კომპონენტის აუდიტორებს, რომლებიც არ განეკუთვნებიან მოცემული ფირმის ქსელს.

შესაფერისი მოთხოვნების გამოყენება და შესრულება (იხ. მე-17 პუნქტი)

9. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტები გ23-გ25.

გ29. *ისეთი სიტუაციების მაგალითები, როდესაც ხმსს 1-ის მოთხოვნები შესაფერისი არ არის ფირმისთვის*

- ფირმა არის ინდივიდუალური პრაქტიკოსი. მაგალითად, მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ორგანიზაციულ სტრუქტურასა და როლების, პასუხისმგებლობებისა და უფლებამოსილებების განაწილებას ფირმაში, ხელმძღვანელობას, ზედამხედველობასა და მიმოხილვას და აზრთა სხვადასხვაობის გადაჭრას, შესაფერისი არ იქნება ასეთ შემთხვევაში;
- ფირმა ასრულებს მხოლოდ დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს. მაგალითად, თუ ფირმას არ მოეთხოვება დამოუკიდებლობა დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებში, მისთვის შესაფერისი არ იქნება მოთხოვნა, რომელიც ეხება მთელი პერსონალისგან დოკუმენტური დასტურის მოპოვებას დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვასთან დაკავშირებით.

ხარისხის მართვის სისტემა

ხარისხის მართვის სისტემის შექმნა, დანერგვა და ფუნქციონირება (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ30. ხარისხის მართვა არ არის ფირმის რაღაც იზოლირებული საქმიანობა. ეს პროცესი ინტეგრირებულია კულტურაში, რომელიც ხარისხისადმი ერთგულებას წარმოაჩენს ფირმის სტრატეგიით, საოპერაციო საქმიანობითა და ბიზნესროცესებით. მაშასადამე, ხარისხის მართვის სისტემის შექმნამ, ფირმის საოპერაციო საქმიანობამ და ბიზნესპროცესებმა ერთობლივად შესაძლოა ხელი შეუწყოს ფირმის მართვის მიმართ ჰარმონიზებული მიდგომის გამოყენებას და აამაღლოს ხარისხის მართვის ეფექტიანობა.

გ31. ფირმის პროფესიული განსჯის ხარისხი, სავარაუდოდ, უფრო ამაღლდება, თუ განსჯაში მონაწილე პირები ისეთ პოზიციას წარმოაჩენენ, რაც გულისხმობს მაძიებელი გონებით მოქმედებას და მოიცავს:

- ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის წყაროს, მისი რელევანტურობისა და საკმარისობის განხილვას, მათ შორის, იმ ინფორმაციის, რომელიც დაკავშირებულია ფირმისა და მისი გარიგებების ხასიათსა და გარემოებებთან; და

- შემდგომი გამოკვლევის ან სხვა ქმედებების საჭიროების მიმართ მზადყოფნას.

პასუხისმგებლობები (იხ. 20-21-ე და 28(დ) პუნქტები

გ32. ხელმძღვანელობისა და მმართველობის კომპონენტი კონკრეტულად მოიცავს ხარისხის იმ მიზანს, რომელიც გულისხმობს, რომ ფირმას აქვს ისეთი ორგანიზაციული სტრუქტურა და იმგვარად აქვს განაწილებული როლები, პასუხისმგებლობები და უფლებამოსილებები, რაც მას ხარისხის მართვის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირების საშუალებას აძლევს.

გ33. მიუხედავად იმისა, რომ ფირმაში ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობები განაწილებულია მე-20 პუნქტის შესაბამისად, მაინც ფირმას ეკისრება საბოლოო პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვის სისტემასა და იმ პირთა შენარჩუნებაზე, რომლებიც პასუხისმგებლები და ანგარიშვალდებულები არიან მათზე დაკისრებულ როლებზე. მაგალითად, მართალია, 53-ე და 54-ე პუნქტების შესაბამისად, ფირმა ხარისხის მართვის სისტემის შეფასებასა და შესაბამისი დასკვნების გამოტანას ავალებს იმ პირებს, რომლებსაც საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრიათ ხარისხის მართვის სისტემაზე, მაგრამ მაინც ფირმა არის პასუხისმგებელი ზემოაღნიშნულ შეფასებასა და დასკვნებზე.

გ34. პირ(ებ)ი, რომელსაც (რომლებსაც) პასუხისმგებლობა აკისრია(თ) მე-20 პუნქტში მითითებულ საკითხებზე, როგორც წესი, ფირმის პარტნიორი არის (არიან) ხოლმე, ასე რომ მას (მათ) ექნება(თ) სათანადო გავლენა და უფლებამოსილება ფირმის ფარგლებში, როგორც ეს 21-ე პუნქტით მოითხოვება. თუმცა, ფირმის იურიდიული სტრუქტურიდან გამომდინარე, შესაძლოა არსებობდეს ისეთი გარემოებები, როდესაც ზემოაღნიშნული პირ(ებ)ი შეიძლება არ იყოს (იყვნენ) ფირმის პარტნიორი, მაგრამ მას (მართ) ჰქონდეს (ჰქონდეთ) დაკისრებული როლის შესასრულებლად აუცილებელი სათანადო გავლენა და უფლებამოსილება ფირმაში იმის გამო, რომ ფირმას ან ფირმის ქსელს მასთან (მათთან) დადებული აქვს ოფიციალური შეთანხმებები.

გ35. სხვადასხვა ფირმაში შესაძლოა სხვადასხვანაირად იყოს განაწილებული როლები, პასუხისმგებლობები და უფლებამოსილებები. გარდა ამისა, შესაძლოა კანონმდებლობაც ითვალისწინებდეს გარკვეულ მოთხოვნებს ფირმისთვის, რომლებიც გავლენას იქონიებს ფირმის ხელმძღვანელობისა და მმართველობის სტრუქტურაზე ან

პასუხისმგებლობების დელეგირებაზე. პირ(ებ)ზე, რომელსაც (რომლებსაც) მე-20 პუნქტში მითითებულ საკითხ(ებ)ზე ეკისრება(თ) პასუხისმგებლობა, შესაძლოა დამატებით სხვა როლები, პროცედურები, დავალებები ან მოქმედებები იყოს დელეგირებული იმ პირებთან მიმართებით, რომლებიც მათ ეხმარებიან პასუხისმგებლობების შესრულებაში. თუმცა, პირ(ებ)ი, რომელსაც (რომლებსაც) მე-20 პუნქტში მითითებულ საკითხებზე ეკისრება(თ) პასუხისმგებლობა, მაინც თვითონ არის (არიან) პასუხისმგებელი (პასუხისმგებლები) და ანაგარიშვალდებულ(ებ)ი მასზე (მათზე) დაკისრებულ პასუხისმგებლობებზე.

გრადაციის საილუსტრაციო მაგალითები იმის შესახებ, როგორ შეიძლება შესრულდეს დაკისრებული როლები და პასუხისმგებლობები

- ნაკლებად რთულ ფირმაში ხარისხის მართვის სისტემაზე საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება შესაძლოა ეკისრებოდეს ერთ მმართველ პარტნიორს, რომელსაც ევალება ფირმის ზედამხედველობა. შესაძლოა ამ პირს ეკისრებოდეს პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვის სისტემის სხვა ასპექტებზეც, მათ შორის, ოპერატიული პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვის სისტემაზე, დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვასა და მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესზე;
- უფრო რთულ ფირმაში შესაძლოა არსებობდეს მმართველობის რამდენიმე დონე, რომელიც მისადაგება ფირმის ორგანიზაციულ სტრუქტურას; შესაძლოა ფირმას ჰქონდეს დამოუკიდებელი მმართველი ორგანო, რომელიც არააღმასრულებელ მეთვალყურეობას უწევს ფირმას და მისი წევრები შესაძლოა გარე პირები იყვნენ. გარდა ამისა, ფირმას შეუძლია სხვა სახის ოპერატიული პასუხისმგებლობაც შემოიღოს ხარისხის მართვის სისტემის სხვა კონკრეტულ ასპექტებთან მიმართებით, რომლებიც აღწერილი არ არის 20(გ) პუნქტში, მაგალითად, ოპერატიული პასუხისმგებლობა ეთიკური მოთხოვნების დაცვაზე ან ფირმის მომსახურების რომელიმე მიმართულების მართვაზე.

გ36. დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვას არსებითი მნიშვნელობა აქვს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და მიმოხილვის, ან

სხვა სახის მარწმუნებელი გარიგებების შესრულებისას და მოსალოდნელია, რომ დაინტერესებული მხარეები დაეყრდნობიან ფირმის ანგარიშებს. პირ(ებ)ი, რომელსაც (რომლებსაც) ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრია(თ) დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე, როგორც წესი, პასუხისმგებელნი არიან დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ყველა საკითხის ზედამხედველობაზეც, რათა ფირმამ საიმედო და ერთგვაროვანი მიდგომა შეიმუშაოს და გამოიყენოს დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვის უზრუნველსაყოფად.

გ37. კანონმდებლობა ან პროფესიული სტანდარტები შესაძლოა დამატებით მოთხოვნებს ადგენდეს იმ პირისთვის, რომელსაც პასუხისმგებლობა აკისრია მე-20 პუნქტში მითითებულ საკითხ(ებ)ზე, როგორიცაა პროფესიული ლიცენზირებასთან, პროფესიულ განათლებასთან ან განგრძობით პროფესიულ განათლებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები.

გ38. სათანადო გამოცდილება და ცოდნა, რომელიც აუცილებელია იმ პირ(ებ)ისთვის, რომელსაც (რომლებსაც) ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, ჩვეულებრივ, მოიცავს ფირმის სტრატეგიული გადაწყვეტილებებისა და ქმედებების ცოდნას და გამოცდილებას ფირმის საქმიან ოპერაციებში.

ფირმის რისკის შეფასების პროცესი (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ39. ფირმის რისკის შეფასების პროცესის შემუშავებაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ფირმის ხასიათი და გარემოებები, მათ შორის, როგორ არის ფირმა სტრუქტურირებული და ორგანიზებული.

გრადაციის საილუსტრაციო მაგალითები იმის შესახებ, როგორ შეიძლება განსხვავდებოდეს რისკის შეფასების პროცესი

- ნაკლებად რთულ ფირმაში პირ(ებ)ს, რომელსაც (რომლებსაც) ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, შესაძლოა საკმარისად საფუძვლიანი წარმოდგენა ჰქონდეს (ჰქონდეთ) ფირმისა და მისი გარიგებების შესახებ და შეძლოს (შეძლონ) რისკის შეფასების პროცესის პრაქტიკაში რეალიზება. გარდა ამისა, აქ ხარისხის მიზნები, ხარისხის რისკები და შესაბამისი საპასუხო ზომები შესაძლოა გაცილებით ნაკლებად ფართო იყოს, ვიდრე რთულ ფირმაში (მაგ., ეს ყველაფერი შესაძლოა წარმოდგენილი იყოს ერთ

დოკუმენტში).

- უფრო რთულ ფირმაში შესაძლოა არსებობდეს რისკის შეფასების ფორმალური პროცესი, რომელიც მრავალნაირ საქმიანობას და შემსრულებელ პირს მოიცავს. აღნიშნული პროცესი შეიძლება ცენტრალიზებული იყოს (მაგ., ხარისხის მიზნები, ხარისხის რისკები და შესაბამისი საპასუხო ზომები შესაძლოა ცენტრალიზებულად განისაზღვრებოდეს ყველა ბიზნესერთეულის, ფუნქციური და მომსახურების მიმართულების დონისთვის), ან დეცენტრალიზებული იყოს (მაგ., ხარისხის მიზნები, ხარისხის რსიკები და შესაბამისი საპასუხო ზომები განისაზღვრებოდეს ბიზნესერთეულის, ან ფუნქციური ან მომსახურების მიმართულების დონეზე, ხოლო შედეგები აგრეგირდებოდეს ფირმის დონეზე). შესაძლოა ფირმის ქსელი განსაზღვრავდეს ისეთ ხარისხის მიზნებს, ხარისხის რისკებსა და შესაბამის საპასუხო ზომებს, რომლებიც უნდა ჩაირთოს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში.

გ40. ხარისხის მიზნების განსაზღვრის, ხარისხის რისკების გამოვლენისა და შეფასების და საპასუხო ზომების პრაქტიკაში რეალიზების პროცესი იტერაციული პროცესია და ხმსს 1-ის მოთხოვნები იმისთვისაა გამიზნული, რომ პირდაპირ, ბრმად არ გამოიყენებოდეს. მაგალითად:

- ხარისხის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას ფირმას შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ აუცილებელია ხარისხის დამატებითი მიზნების განსაზღვრა;
- როდესაც ადგენს და პრაქტიკაში ატარებს საპასუხო ზომებს, ფირმამ შესაძლოა დაადგინოს, რომ ხარისხის ზოგიერთი რისკი არ იყო გამოვლენილი და შეფასებული.

გ41. ინფორმაციის წყაროები, რომლებიც ფირმას ხარისხის მიზნების განსაზღვრის, გამოვლენისა და შეფასების და ასევე შესაბამისი საპასუხო ზომების განსაზღვრისა და პრაქტიკაში რეალიზების საშუალებას აძლევს, ფირმის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო კომპონენტის ნაწილია და მოიცავს:

- ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შედეგებს (იხ. 42-ე და გ171 პუნქტები);
- ინფორმაციას, რომელიც მიღებულია ქსელიდან ან მომსახურების პროვაიდერებიდან, მათ შორის:

- ინფორმაციას ქსელის მოთხოვნების ან ქსელის მომსახურების შესახებ (იხ. 48-ე პუნქტი); და
- ქსელიდან მიღებულ სხვა ინფორმაციას, მათ შორის ,ინფორმაციას მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგების შესახებ, რომლებიც ქსელმა გაატარა ქსელის ყველა ფირმაში (იხ. 50-51-ე პუნქტები).

ფირმის რისკის შეფასების პროცესისთვის შესაძლოა გამოსადეგი იყოს სხვა შიდა და გარე ინფორმაციაც, მაგალითად:

- ინფორმაცია საჩივრებისა და ბრალდებების შესახებ, რომლებიც ეხება იმას, რომ სამუშაო არ შესრულდა პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, ან ინფორმაცია იმის თაობაზე, რომ არ შესრულდა ფირმის მიერ წინამდებარე ხმსს-ის შესაბამისად დადგენილი პოლიტიკა და პროცედურები;
- გარე ინსპექტირების შედეგები;
- მარეგულირებელი ორგანოების ინფორმაცია იმ სუბიექტების შესახებ, რომლებისთვისაც ფირმამ გარიგებები შეასრულა და ხელმისაწვდომი გახდა ფირმისთვის, როგორიცაა ფასიანი ქაღალდების მარეგულირებელი ორგანოს ინფორმაცია იმ სუბიექტის შესახებ, რომლისთვისაც ფირმა ასრულებს გარიგებებს (მაგალითად, კანონდარღვევები სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფასიანი ქაღალდების მარეგულირებელი წესების დარღვევა);
- ხარისხის მართვის სისტემის ცვლილებები, რომლებიც გავლენას ახდენს სისტემის სხვა ასპექტებზე, მაგალითად, ცვლილებები ფირმის რესურსებში;
- სხვა გარე წყაროები, როგორიცაა მარეგულირებელი ღონისძიებები და ფირმის წინააღმდეგ აღძრული სასამართლო პროცესი ისეთ იურისდიქციაში, სადაც ნებადართულია, რომ ფირმას განსახილველად გაუმჟღავნონ ეს საკითხები.

ხარისხის მიზნების დადგენა (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ42. კანონმდებლობა ან პროფესიული სტანდარტები შესაძლოა ისეთ მოთხოვნებს ადგენდეს, რომლებიც ხარისხის დამატებით მიზნებს წარმოშობს. მაგალითად, ფირმას შესაძლოა კანონმდებლობით მოეთხოვებოდეს არააღმასრულებელი პირის დანიშვნა ფირმის მმართველობით სტრუქტურაში და ფირმა მიიჩნევს, რომ ამ მოთ-

ხოვნების შესასრულებლად აუცილებელია ხარისხის დამატებითი მიზნების დადგენა.

გ43. ფირმისა და მისი გარიგებების ხასიათი და გარემოებები შესაძლოა იმგვარი იყოს, რომ ფირმამ აუცილებლად არ მიიჩნიოს ხარისხის დამატებითი მიზნების დადგენა.

გ44. ფირმას შეუძლია ქვემიზნების (ამოცანების) დადგენაც, რათა გააძლიეროს ხარისხის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად დადგენილი ფირმის პროცესი და შესაბამისი საპასუხო ზომების განსაზღვრისა და პრაქტიკაში რეალიზების პროცესი.

ხარისხის რისკების გამოვლენა და შეფასება (იხ. 25-ე პუნქტი)

გ45. 25(ა) პუნქტში აღწერილის გარდა, შესაძლოა არსებობდეს სხვა პირობებიც, მოვლენებიც, გარემოებებიც, ქმედებები ან აკრძალვები, რომლებმაც შესაძლოა უარყოფითი გავლენა იქონიოს ხარისხის ამა თუ იმ მიზნის მიღწევაზე.

გ46. რისკის წარმოშობა იმაზეა დამოკიდებული, როგორ და რამდენად უარყოფითი გავლენა შეიძლება იქონიოს ხარისხის მიზნის მიღწევაზე ამა თუ იმ პირობამ, მოვლენამ, გარემოებამ, ქმედებამ ან აკრძალვამ. ყველა რისკი არ აკმაყოფილებს ხარისხის რისკის განმარტებას. ფირმას პროფესიულის განსჯა დაეხმარება იმის დადგენაში, ესა თუ ის რისკი არის თუ არა ხარისხის რისკი. განსჯისას ფირმამ უნდა განიხილოს, არსებობს თუ არა რაიმე რისკის ან ერთობლივად რამდენიმე რისკის წარმოშობის გონივრული შესაძლებლობა, რომელიც უარყოფითად იმოქმედებს ხარისხის ერთი ან რამდენიმე მიზნის მიღწევაზე.

მაგალითები პირობების, მოვლენების, გარემოებების, ქმედებებისა და აკრძალვების, რომლებმაც შესაძლოა უარყოფითი გავლენა მოახდინოს ხარისხის მიზნების მიღწევაზე	*ხარისხის რისკების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას*
• სტრატეგიული და ოპერატიული გადაწყვეტილებები და ქმედებები, ბიზნესპროცესები და ფირმის ბიზნესმოდელი: ფირმის საერთო ფინანსური მიზნები მთლიანად დამოკი-	ფირმის მმართველობისა და ხელმძღვანელობის კონტექსტში ამან შესაძლოა გამოიწვიოს ხარისხის რამდენიმე რისკის წარმოშობა, ასე მაგალითად: • რესურსები იმგვარად არის

დებულია ფირმის მიერ გაწეული ისეთი სახის მომსახურებების მოცულობაზე, რომლებიც არ განეკუთვნება წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროს.	განაწილებული ან მიკუთვნებული, რომ პრიორიტეტებად ისეთი სახის მომსახურებები მიიჩნევა, რომლებიც არ განეკუთვნება ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროს, მაგრამ შესაძლოა უარყოფითად იმოქმედოს მოცემული სტანდარტის მოქმედების სფეროში მყოფი გარიგებების ხარისხზე; • გადაწყვეტილებები ფინანსური და საოპერაციო პრიორიტეტების შესახებ სრულყოფილად და ადეკვატურად არ ითვალისწინებს ხარისხის მნიშვნელობას ისეთი გარიგებების შესრულებისას, რომლებიც განეკუთვნება წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროს.
• ფირმის ხელმძღვანელობის მახასიათებლები და მართვის სტილი: ფირმა არის შედარებით მცირე ზომის, რომელსაც საერთო უფლება-მოსილებებით აღჭურვილი მცირე რაოდენობის გარიგების პარტნიორები ჰყავს.	ფირმის მმართველობისა და ხელმძღვანელობის კონტექსტში ამან შესაძლოა გამოიწვიოს ხარისხის რამდენიმე რისკი: • ფირმის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობები და ანგარიშვალდებულება ხარისხზე ნათლად არ არის განსაზღვრული; • ეჭვს არ იწვევს ის ფაქტი, რომ ხელმძღვანელობის ქმედებები და ქცევა ხელს არ უწყობს ხარისხს.
• ფირმის სირთულე და საოპერაციო მახასიათებლები:	რესურსების კონტექსტში ამან შესაძლოა გამოიწვიოს ხარისხის

ფირმას ახალი დასრულებული აქვს სხვა ფირმასთან შერწყმის პროცესი.	რამდენიმე რისკი, მათ შორის: • ტექნოლოგიური რესურსები, რომლებსაც შერწყმული ორი ფირმა იყენებს, შესაძლოა არ იყოს ერთმანეთთან თავსებადი; • გარიგების გუნდები შესაძლოა იყენებდნენ ფირმის მიერ შერწყმამდე შექმნილ ინტელექტუალურ რესურსებს, რომლებიც აღარ შეესაბამება ახალ მეთოდოლოგიას, რომელსაც შერწყმული ახალი ფირმა გამოიყენებს.

გ47. ხარისხის მართვის სისტემის ცვალებადი ბუნების გათვალისწინებით, ფირმის მიერ განსაზღვრულმა და გატარებულმა საპასუხო ზომებმა შესაძლოა ისეთი პირობები, მოვლენები, გარემოებები, ქმედებები ან აკრძალვები განაპირობოს, რომლებიც ხარისხის დამატებითი რისკების წარმოშობას გამოიწვევს. მაგალითად, ფირმამ ხარისხის რისკზე რეაგირების მიზნით შესაძლოა დანერგოს რაღაც რესურსი (მაგ., ტექნოლოგიური რესურსი) და ამგვარი რესურსის გამოყენების შედეგად შესაძლოა ხარისხის გარკვეული რისკები წარმოიშვას.

გ48. ხარისხის მართვის მიზნის (მიზნების) მიღწევაზე ესა თუ ის რისკი, ინდივიდუალურად ან სხვა რისკებთან ერთად, განსხვავებული დონის უარყოფით გავლენას ახდენს მისი გამომწვევი პირობების, მოვლენების, გარემოებების, ქმედებების ან აკრძალვებიდან გამომდინარე. ამ გავლენის შეფასებისას გაითვალისწინება შემდეგი ფაქტორები:

- ხარისხის მართვის მიზანზე როგორ ახდენს გავლენას ეს პირობები, მოვლენები, გარემოებები, ქმედებები თუ აკრძალვები;
- რამდენად ხშირად არის მოსალოდნელი ამ პირობების, მოვლენების, გარემოებების, ქმედებების ან აკრძალვების წარმოშობა;
- რამდენი ხანი იქნება საჭირო იმისთვის, რომ ამ პირობის, მოვლენის, გარემოების, ქმედების ან აკრძალვის რეალიზების შემდეგ მან რაიმე სახის გავლენა მოახდინოს და ამ დროისათვის

ფირმას ექნება თუ არა ამ პირობის, მოვლენის, გარემოების, ქმედების ან აკრძალვის გავლენის შესუსტების შესაძლებლობა;

- რამდენ ხანს იქონიებს გავლენას ხარისხის მიზნის მიღწევაზე ეს პირობა, მოვლენა, გარემოება, ქმედება ან აკრძალვა, თუ ის მატერიალიზდება.

ხარისხის რისკების შეფასებისთვის აუცილებელია არ არის ფორმალური რეიტინგების ან ქულების სისტემის შემოღება, თუმცა ფირმას არ ეკრძალება ამგვარი მეთოდის გამოყენება.

საპასუხო ზომების შემუშავება და გატარება ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის (იხ. 16(ფ) და 26- პუნქტები)

გ49. საპასუხო ზომების ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა ხარისხის იმ რისკებისთვის მინიჭებული შეფასების მიზეზებს, რომლებიც მიიჩნევა, რომ წარმოიშვა და გავლენას ახდენს ერთი ან რამდენიმე ხარისხის მიზნის მიღწევაზე.

გ50. ფირმის მიერ შემუშავებული და გატარებული საპასუხო ზომები შესაძლოა მოქმედებდეს მთელი ფირმის მასშტაბით ან ცალკეული გარიგების დონეზე, ან შესაძლოა პასუხისმგებლობების გარკვეული კომბინაცია არსებობდეს ისეთი ქმედებებისთვის, რომლებიც უნდა განხორციელდეს როგორც ფირმის, ისე ცალკეული გარიგების დონეზე.

ფირმის მიერ შემუშავებული და გატარებული ისეთი საპასუხო ზომის მაგალითი, რომელიც მოქმედებს როგორც ფირმის, ისე ცალკეული გარიგების დონეზე

ფირმა აწესებს პოლიტიკას ან პროცედურებს კონსულტაციებისთვის, სადაც მითითებულია, ვისთან უნდა გაიარონ კონსულტაცია გარიგების გუნდებმა, ასევე განსაზღვრულია კონკრეტული საკითხები, რომელთა შესახებ კონსულტაციების გავლა სავალდებულოა. ფირმა ნიშნავს შესაფერისი კვალიფიკაციისა და გამოცდილების მქონე პირებს კონსულტაციების გასაწევად. გარიგების გუნდი პასუხისმგებელია იმის დადგენაზე, როდის წარმოიშობა საკონსულტაციო საკითხები, ასევე კონსულტაციის ორგანიზებასა და კონსულტაციის შედეგად გამოტანილი დასკვნების პრაქტიკაში რეალიზებაზე.[10]

10. ასს 220 (გადასინჯული), 35-ე პუნქტი).

გ51. ფორმალური დოკუმენტირებული პოლიტიკის ან პროცედურების არსებობა შესაძლოა უფრო მეტად იყოს საჭირო ისეთ ფირმებში, რომლებსაც ბევრი თანამშრომელი ჰყავს ან მრავალ ადგილას აქვს ოფისები, რათა მთელი ფირმის მასშტაბით მიაღწიონ ერთგვაროვნებას.

ფირმის ან მისი გარიგებების ხასიათისა და გარემოებების ცვლილებები (იხ. 27-ე პუნქტი)

გ52. *გრადაციის საილუსტრაციო მაგალითები იმის შესახებ, როგორ შეიძლება განსხვავდებოდეს ფირმისა და მისი გარიგებების ხასიათსა და გარემოებებში მომხდარი ცვლილებების გამოსავლენად განკუთვნილ ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები*

- ნაკლებად რთულ ფირმას შესაძლოა არ ჰქონდეს ფორმალური პოლიტიკა ან პროცედურები ინფორმაციის გამოსავლენად ფირმის ან მისი გარიგებების ხასიათში მომხდარი ცვლილებების შესახებ, კერძოდ, იმ შემთხვევაში როდესაც პირ(ებ)ს, რომელიც (რომლებიც) პასუხს აგებს (აგებენ) ხარისხის მიზნების დადგენაზე, ხარისხის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე და საპასუხო ზომების განსაზღვრასა და პრაქტიკაში რეალიზებაზე, ამგვარი ინფორმაციის გამოვლენა შეუძლია(თ) ჩვეული საქმიანობის პროცესში;
- უფრო რთულ ფირმას შესაძლოა უფრო მეტად ფორმალური პოლიტიკის ან პროცედურების შემოღება დასჭირდეს ფირმის ან მისი გარემოებების ხასიათში მომხდარი ცვლილებების შესახებ ინფორმაციის გამოსავლენად და განსახილველად. მაგალითად, ზემოაღნიშნული პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა მოიცავდეს იმ ინფორმაციის პერიოდულ მიმოხილვას, რომელიც დაკავშირებულია ფირმისა და მისი გარემოებების ხასიათსა და გარემოებებთან, მათ შორის, მუდმივი თვალყურის დევნებას ტენდენციებზე და ფირმის შიდა და გარე გარემოში მომხდარ მოვლენებზე.

გ53. ფირმის მიერ გამოვლენილ ნაკლოვანებასთან მიმართებით 42-ე პუნქტის შესაბამისად რემედიაციის ზომების გატარების პროცესში შესაძლოა აუცილებელი გახდეს ხარისხის დამატებითი მიზნების დადგენა, ან ხარისხის რისკებისა თუ საპასუხო ზომების დამატება ან შეცვლა.

გ54. წინამდებარე ხმსს-ის მიხედვით დადგენილი ხარისხის მიზნების გარდა, ფირმას შეუძლია ხარისხის დამატებითი მიზნების დადგენაც. ამასთან, ფირმამ შესაძლოა ისეთი ინფორმაცია გამოავლინოს, რომელიც მიანიშნებს, რომ ფირმის მიერ დადგენილი ხარისხის დამატებითი მიზნები უკვე აღარ არის აუცილებელი ან უნდა შეიცვალოს.

მმაართველობა და ხელმძღვანელობა

ხარისხის მიმართ ერთგულება (იხ.28(ა) პუნქტი)

გ55. ფირმის კულტურა მნიშვნელოვანი ფაქტორია პერსონალის ქცევაზე გავლენის მოხდენის თვალსაზრისით. როგორც წესი, სათანადო ეთიკური მოთხოვნები ადგენს პროფესიული ეთიკის პრინციპებს, მაგრამ ეს პრინციპები აქაც არის განხილული სტანდარტის სათანადო ეთიკური მოთხოვნების კომპონენტის კონტექსტში. პროფესიული ღირებულებები და ქცევა შესაძლოა მოიცავდეს:

- პროფესიულ ზნე-ჩვეულებებს, როგორიცაა დროულობა, თავაზიანობა, პატივისცემა, ანგარშვალდებულება, გულისხმიერება და საიმედოობა;
- გუნდური მუშაობისკენ სწრაფვას;
- პროფესიულ გარემოში ახალი იდეების ან განსხვავებული პერსპექტივის მიმართ მიუკერძოებულობის შენარჩუნებას;
- სრულყოფილებისკენ სწრაფვას;
- მუდმივი განვითარებისკენ სწრაფვას (მაგ., ისეთი მოლოდინების განსაზღვრა, რომლებიც სცდება მინიმალური მოთხოვნების ფარგლებს და მიმართულია უწყვეტ სწავლაზე);
- სოციალურ პასუხისმგებლობას.

გ56. ფირმის სტრატეგიული გადაწყვეტილებების მიღების პროცესი, მათ შორის, ბიზნესის სტრატეგიის განსაზღვრა შესაძლოა მოიცავდეს ფირმის გადაწყვეტილებებს ფინანსურ და საოპერაციო საკითხებზე, ფირმის ფინანსურ მიზნებს, ფინანსური რესურსების მართვასთან დაკავშირებულ საკითხებს, ფირმის ბაზრის წილის გაზრდას, დარგობრივ სპეციალიზაციას ან მომსახურების ახალი სახეობების შეთავაზებას. ფირმის ფინანსური და საოპერაციო პრიორიტეტები შესაძლოა პირდაპირ ან არაპირდაპირ ახდენდეს გავლენას ხარისხის მიმართ ფირმის ერთგულებაზე. მაგალითად, ფირმას შესაძლოა ჰქონდეს ფინანსურ და საოპერაციო პრიორიტეტებზე მიმართული წამახალისებელი ზომები, რომლებმაც შეიძლება ხელი შეუშალოს ისეთ ქცევას, რომელიც წარმოაჩენს ხარისხის მიმართ ერთგულებას.

ხელმძღვანელობა (იხ. 28(ბ) და 28(გ) პუნქტები)

გ57. ფირმის მიერ შემუშავებული და გატარებული საპასუხო ზომები, რომლებიც ეხება ხარისხზე პასუხისმგებელ და ანგარიშვალდებულ ხელმძღვანელობას, მოიცავს 56-ე პუნქტით მოთხოვნილი შეფასებების განხორციელებასაც.

გ58. მართალია, ფირმის ხელმძღვანელობის ტონს თავად ხელმძღვანელობის პირადი ქმედებები და ქცევა განსაზღვრავს, მაგრამ აშკარა, თანამიმდევრულ და ხშირ ქმედებებსა და ინფორმირებას ფირმაში ყველა დონის პერსონალისთვის ერთობლივად შეაქვს წვლილი ფირმის კულტურის დამკვიდრებაში და ყველაფერი ეს ერთად წარმოაჩენს ხარისხის მიმართ ერთგულებას.

ორგანიზაციული სტრუქტურა (იხ. 28(დ) პუნქტი)

გ59. ფირმის ორგანიზაციული სტრუქტურა შესაძლოა მოიცავდეს საოპერაციო ერთეულებს, საოპერაციო პროცესებს, ქვედანაყოფებს ან გეოგრაფიულ დანაყოფებს და სხვა სტრუქტურებს. ზოგ შემთხვევაში ფირმას შეიძლება მომსახურების ცენტრში ჰქონდეს კონცენტრირებული ან ცენტრალიზებული პროცესები ან საქმიანობები და გარიგების გუნდები შესაძლოა მოიცავდეს ფირმის მომსახურების ცენტრიდან მოწვეულ პერსონალს, რომლებიც ასრულებენ განმეორებადი ან სპეციალიზებული ხასიათის სპეციფიკურ დავალებებს.

რესურსები (იხ. 28(ე) პუნქტი)

გ60. პირ(ებ)ს, რომელსაც (რომლებსაც) ხარისხის მართვის სისტემაზე საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება, ან ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრია(თ), მეტ-წილ შემთხვევებში გავლენის მოხდენა შეუძლიათ იმ რესურსების ხასიათსა და მოცულობაზე, რომელსაც ფირმა მოიპოვებს, ანვითარებს, იყენებს და ინარჩუნებს, ასევე ამ რესურსების განაწილებასა თუ მიკუთვნებაზე, მათ შორის, მათი გამოყენების დროის განსაზღვრაზე.

გ61. ვინაიდან დროთა განმავლობაში შესაძლოა აუცილებელი გახდეს რესურსების შეცვლა, შესაძლოა პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს ყველა საჭირო რესურსზე მოთხოვნების პროგნოზირება. ფირმის რესურსების დაგეგმვის პროცესი შესაძლოა მოიცავდეს მიმდინარე პერიოდისთვის საჭირო რესურსების განსაზღვრას, რესურსზე ფირმის მომავალი მოთხოვნილებების განსაზღვრას და ისეთი პროცესების დანერგვას, რომლებიც განკუთვნილია დაუგეგმავი რესურსის საჭიროების მოსაგვარებლად, მათი საჭიროების წარმოშობის შემთხვევაში.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (იხ. 16 (უ) და 29-ე პუნქტები)

გ62. ბესსს-ის კოდექსი ადგენს ეთიკის ძირითად პრინციპებს, რომლებიც განსაზღვრავს პროფესიონალი ბუღალტრების მოსალოდნელი ქცევის სტანდარტებს, ასევე დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტებს. ეს ძირითადი პრინციპებია: პატიოსნება, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება, კონფიდენციალურობა და პროფესიული ქცევა. გარდა ამისა ბესსს-ის კოდექსი განსაზღვრავს მიდგომას, რომლის გამოყენებაც პროფესიონალ ბუღალტერს მოეთხოვება ძირითადი პრინციპების და, შესაბამის შემთხვევებში, დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტების დასაცავად. ამასთან, ბესსს-ის კოდექსში განხილულია კონკრეტული საკითხები, რომლებიც ხელს უწყობს ძირითადი პრინციპების დაცვის უზრუნველყოფას. ამა თუ იმ იურისდიქციის კანონმდებლობაც შესაძლოა მოიცავდეს ეთიკურ მოთხოვნებთან, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ დებულებებს, მაგალითად, მონაცემთა დაცვის შესახებ კანონმდებლობა, რომელიც გავლენას ახდენს ინფორმაციის კონფიდენციალურობაზე.

გ63. ზოგ შემთხვევაში, ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში გათვალისწინებული საკითხები უფრო სპეციფიკური/კონკრეტული, ან უფრო მეტია, ვიდრე სათანადო ეთიკურ მოთხოვნების დებულებები.

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში გასათვალისწინებელი ისეთი საკითხების მაგალითები, რომლებიც უფრო სპეციფიკურია, ვიდრე სათანადო ეთიკური მომთხოვნების დებულებები ან საერთოდ არ არის გათვალისწინებული ამგვარ დებულებებში

- ფირმა დამკვეთისგან საჩუქრებისა და სტუმარმასპინძლობის მიღებას კრძალავს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მისი ღირებულება ტრივიალური და უმნიშვნელოა;
- ფირმა როტაციის პერიოდებს ადგენს გარიგების ყველა პარტნიორისთვის, მათ შორის, მათთვის, რომლებიც სხვა სახის მარწმუნებელ ან დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს ასრულებენ და როტაციის ამ პერიოდებს ავრცელებს გარიგების გუნდის უფროსი რანგის ყველა წევრზე.

გ64. სათანადო ეთიკური მოთხოვნების კომპონენტზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ან მასთან დაკავშირებული იყოს სხვა კომპონენტებიც.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნების კომპონენტსა და სხვა კომპონენტებს შორის ურთიერთკავშირის მაგალითები

- საინფორმაციო-საკომუნიკაციო კომპონენტი შესაძლოა ითვა-

ლისწინებდეს სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან დაკავშირებული გარკვეული საკითხების შესახებ ინფორმირებას, მათ შორის:

- ფირმა დამოუკიდებლობის მოთხოვნების შესახებ ინფორმაციას აწვდის ყველა თანამშრომელს და სხვებსაც, ვისზეც ვრცელდება დამოუკიდებლობის მოთხოვნები;
- პერსონალი და გარიგების გუნდები სათანადო ინფორმაციას აწვდიან ფირმას დასჯის შიშის გარეშე, მაგალითად, ისეთი სიტუაციების შესახებ, რომლებმაც შესაძლოა საფრთხე შეუქმნას დამოუკიდებლობას ან გამოიწვიოს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევა;

- რესურსების კომპონენტის ფარგლებში ფირმას შესაძლოა:
  - დანიშნული ჰყავდეს პირები სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვის მართვისა და მონიტორინგის განსახორციელებლად, ან კონსულტაციების გასაწევად სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან დაკავშირებულ საკითხებზე;
  - იყენებდეს სტ გამოყენებით პროგრამებს მონიტორინგის განსახორციელებლად სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვაზე, მათ შორის, დამოუკიდებლობის შესახებ ინფორმაციის დოკუმენტირებისა და დოკუმენტების წარმოებისთვის.

გ65. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც სხვა პირებს ეხება, დამოკიდებულია სათანადო ეთიკური მოთხოვნების კონკრეტულ დებულებებზე და ასევე იმაზე, როგორ იყენებს ფირმა სხვა პირებს თავის ხარისხის მართვის სისტემაში ან გარიგებების შესრულებისას.

სხვა პირებთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნების მაგალითები

- სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შესაძლოა მოიცავდეს ქსელის ფირმების ან ქსელის ფირმების თანამშრომლების დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს, მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსი მოიცავს დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ ისეთ მოთხოვნებს, რომლებიც ქსელის ფირმებს ეხება;
- სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში შესაძლოა მოცემული იყოს გარიგების გუნდის ან სხვა ანალოგიური ცნების განმარტება და ეს განმარტება შესაძლოა მოიცავდეს ნებისმიერ პირს, რომელიც

მარწმუნებელ პროცედურებს ატარებს გარიგებასთან დაკავშირებით (მაგ., კომპონენტის აუდიტორი ან მომსახურების პროვაიდერი, რომელიც დაქირავებულია შორს მდებარე ქვედანაყოფის მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასასწრებლად). შესაბამისად, სათანადო ეთიკური მოთხოვნების ის დებულებები, რომლებიც გარიგების გუნდს ან სხვა ანალოგიურ ცნებას ეხება სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში მოცემული განმარტების მიხედვით, შესაძლოა ეხებოდეს ამგვარ პირებსაც;

- კონფიდენციალურობის პრინციპი შესაძლოა ეხებოდეს ასევე ფირმის ქსელს, ქსელის სხვა ფირმებს ან მომსახურების პროვაიდერებს იმ შემთხვევაში, როდესაც მათ აქვთ წვდომა დამკვეთის შესახებ ფირმის მიერ მოპოვებულ ინფორმაციაზე.

სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ66. ხმსს 1-ით განსაზღვრული ხარისხი მიზნების მისაღწევად, რომლებიც დაკავშირებულია დამოუკიდებლობასთან, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს დამოუკიდებლობის განხილვა შეუძლიათ სახელმწიფო სექტორის მანდატისა და კანონმდებლობით განსაზღვრული ზომების კონტექსტში.

დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელება

გარიგების ხასიათი და გარემოებები და დამკვეთის პატიოსნება და ეთიკური ღირებულებები (იხ. 30(ა) (i) პუნქტი)

გ67. გარიგების ხასიათისა და გარემოებების შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია შესაძლოა მოიცავდეს ინფორმაციას:

- იმ დარგის შესახებ, სადაც საქმიანობს სუბიექტი, რომლისთვისაც მოცემული გარიგება სრულდება და ასევე შესაფერისი მარეგულირებელი ფაქტორების შესახებ;
- სუბიექტის ხასიათის შესახებ, მაგალითად, მისი ოპერაციები, ორგანიზაციული სტრუქტურა, საკუთრება და მმართველობა, მისი ბიზნესმოდელი და დაფინანსების მეთოდი; და
- შესაბამისი განსახილველი საგნის ხასიათისა და კრიტერიუმების შესახებ, მაგალითად, ინტეგრირებული ანგარიშგების შემთხვევაში:

- შესაბამისი განსახილველი საგანი შესაძლოა მოიცავდეს სოციალურ, გარემოს დაცვის, ან ჯანდაცვისა და შრომის უსაფრთხოების შესახებ ინფორმაციას; და
- შესაფერისი კრიტერიუმები შესაძლოა იყოს ექსპერტების აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დადგენილი საქმიანობის შედეგების საზომი მაჩვენებლები.

გ68. ინფორმაციის მოპოვება დამკვეთის პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების შესახებ ჩატარებული განსჯის გასამყარებლად შესაძლოა ითვალისწინებდეს დამკვეთის ძირითადი მესაკუთრეების, ძირითადი ხელმძღვანელი პერსონალისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ვინაობისა და მათი საქმიანი რეპუტაციის დადგენას.

ისეთი ფაქტორების მაგალითები, რომლებიც გავლენას იქონიებს დამკვეთის პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის ხასიათსა და მოცულობაზე

- იმ სუბიექტის ხასიათი, რომლისთვისაც გარიგება სრულდება, მათ შორის, მისი საკუთრებისა და მართვის სტრუქტურის სირთულე;
- დამკვეთის ოპერაციების სპეციფიკა, მათ შორის, ბიზნესის გაძღოლის მეთოდები;
- ინფორმაცია, რომელიც ეხება დამკვეთის ძირითადი მესაკუთრეების, ძირითადი ხელმძღვანელი პერსონალისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პოზიციას ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების აგრესიული ინტერპრეტაციის საკითხსა და შიდა კონტროლის გარემოსთან მიმართებით;
- დამკვეთს აგრესიული დამოკიდებულება აქვს თუ არა ფირმის საზღაურის მაქსიმალურად დაბალ დონეზე შენარჩუნებაზე;
- დამკვეთის მიერ სამუშაოს მასშტაბთან დაკავშირებით დაწესებული შეზღუდვის ინდიკატორები;
- ნიშნები იმისა, რომ დამკვეთი შესაძლოა მონაწილეობდეს ფულის გათეთრებაში ან სხვა უკანონო საქმიანობაში;
- მიზეზები, რომელთა გამოც ფირმას შესთავაზეს დანიშვნა და

განმეორებით აღარ დანიშნეს წინა ფირმა;

- დაკავშირებულ მხარეთა ვინაობა და საქმიანი რეპუტაცია.

გ69. ფირმას ინფორმაციის მოპოვება შეუძლია სხვადასხვა შიდა და გარე წყაროდან, მათ შორის:

- არსებული დამკვეთის შემთხვევაში _ მიმდინარე ან წინა წლების გარიგებები (შესაბამის შემთხვევებში), ან ფირმის სხვა პერსონალის გამოკითხვა, რომლებმაც ამ დამკვეთისთვის სხვა გარიგებები შეასრულეს;
- ახალი დამკვეთის შემთხვევაში _ პროფესიული საბუღალტრო მომსახურების პროვაიდერების (ახლანდელი ან წინა წლების) გამოკითხვა სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად;
- განხილვა სხვა მხარეებთან, მაგალითად, ბანკებთან, იურისტებსა და დარგში მომუშავე კოლეგებთან;
- შესაფერისი მონაცემთა ბაზების საძიებლები (რაც შესაძლოა ინტელექტუალური რესურსი იყოს). ზოგ შემთხვევაში ფირმას მომსახურების პროვაიდერის გამოყენება შეუძლია საცნობარო ხასიათის ინფორმაციის მოსაპოვებლად.

გ70. ინფორმაცია, რომელიც ფირმას მოპოვებული აქვს დათანხმებისა და გაგრძელების პროცედურების შედეგად, ხშირად შესაძლოა გარიგების გუნდსაც გამოადგეს გარიგების დაგეგმვისა და შესრულების პროცესში. პროფესიული სტანდარტები შესაძლოა გარიგების გუნდს კონკრეტულად ავალდებულებდეს ამგვარი ინფორმაციის მოპოვებას ან გათვალისწინებას. მაგალითად, ასს 220 (გადასინჯული)[11] გარიგების პარტნიორს ავალდებულებს, რომ აუდიტის გარიგების დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში მხედველობაში მიიღოს დათანხმებისა და გაგრძელების პროცედურების ფარგლებში მოპოვებული ინფორმაცია.

გ71. პროფესიული სტანდარტები ან შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნები შესაძლოა მოიცავდეს კონკრეტულ დებულებებს, რომლებიც მანამდეა გასათვალისწინებელი, სანამ

11. ასს 220 (გადასინჯული), 23-ე პუნქტი.

გადაწყდება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმების, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელების საკითხი და შესაძლოა ფირმას ევალებოდეს არსებული ან წინამორბედი ფირმის გამოკითხვის ჩატარებაც, როდესაც ეთანხმება გარიგებას. მაგალითად, აუდიტორების შეცვლის შემთხვევაში, ასს 300[12] აუდიტორს ავალდებულებს წინამორბედ აუდიტორთან დაკავშირებას სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, სანამ პირველი აუდიტის ჩატარებას დაიწყებს. ბესსს-ის კოდექსი მოიცავს ასევე მოთხოვნებს ინტერესთა კონფლიქტის გათვალისწინებასთან დაკავშირებით დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმების ან დამკვთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გაგრძელების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას, ასევე არსებული ან წინამორბედი ფირმისთვის ინფორმაციის მიწოდების მოთხოვნას, როდესაც დაეთანხმება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ან მიმოხილვის გარიგებას.

გარიგების შესრულების ფირმის შესაძლებლობა (იხ. პუნქტი 30(ა) (ii))

გ72. ფირმის შესაძლებლობაზე, შეასრულოს გარიგება პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, შესაძლოა გავლენას ახდენდეს შემდეგი ფაქტორები:

- კონკრეტული გარიგების შესასრულებლად საჭირო სათანადო რესურსების ხელმისაწვდომობა;
- გარიგების შესასრულებლად საჭირო ინფორმაციაზე წვდომა ან იმ პირებთან კონტაქტის შესაძლებლობა, რომლებიც მიაწვდიან ამგვარ ინფორმაციას; და
- შეუძლიათ თუ არა ფირმას და გარიგების გუნდს სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან დაკავშირებული თავიანთი პასუხისმგებლობების შესრულება.

ისეთი ფაქტორების მაგალითები, რომელთა განხილვა ფირმას შეუძლია იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა კონკრეტული გარიგების შესასრულებლად საჭირო ადეკვატური რესურსები

- გარიგების გარემოებები და დასკვნის (ანგარიშის) წარდგენის საბოლოო ვადა;

12. ასს 300 – *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“*, 13(ბ) პუნქტი.

- სათანადო კომპეტენციისა და შესაძლებლობების მქონე პირთა ხელმისაწვდომობა, მათ შორის, საკმარისი დრო გარიგების შესასრულებლად. ეს მოიცავს:
  - პირებს, რომლებიც საკუთარ თავზე იღებენ საერთო პასუხისმგებლობას კონკრეტული გარიგების შესრულების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობაზე;
  - პირებს, რომლებსაც აქვთ შესაფერისი დარგის, ან განსახილველი საგნის ან იმ კრიტერიუმების ცოდნა, რომლებიც გამოიყენება განსახილველი საგნის შესახებ ინფორმაციის მოსამზადებლად, ასევე გამოცდილება შესაფერისი მარეგულირებელი ან საანგარიშგებო მოთხოვნების შესრულებაში; და
  - პირებს აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზნებისთვის;
- ექსპერტების ხელმისაწვდომობა, საჭიროების შემთხვევაში;
- თუ აუცილებელია გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება, არსებობს თუ არა ისეთი პირი, რომელიც აკმაყოფილებს ამ როლის შესრულებისთვის ხმსს 2-ით დადგენილ კრიტერიუმებს;
- ტექნოლოგიური რესურსების, მაგალითად, სტ გამოყენებითი პროგრამების საჭიროება, რომლებიც გარიგების გუნდს სუბიექტის მონაცემებზე პროცედურების ჩატარების საშუალებას მისცემს;
- ინტელექტუალური რესურსების საჭიროება, მაგალითად, მეთოდოლოგია, სახელმძღვანელო მითითებები დარგის ან განსახილველი საგნის შესახებ, ან წვდომა ინფორმაციის წყაროებზე.

ფირმის ფინანსური და საოპერაციო პრიორიტეტები (იხ. 30(ბ) პუნქტი)

გ73. ფინანსური პრიორიტეტები შესაძლოა მიმართული იყოს ფირმის მომგებიანობაზე და გარიგებების შესრულების შედეგად მიღებული საზღაური გავლენას ახდენდეს ფირმის ფინანსურ რესურსებზე. საოპერაციო პრიორიტეტები შესაძლოა მოიცავდეს სტრატეგიულად ცენტრალურ საკითხებს, მაგალითად, ფირმის ბაზრის წილის ზრდას, დარგის სპეციალიზაციას ან შეთავაზებული მომსახურების ახალ სახეობებს. შესაძლოა არსებობდეს ისეთი გარემოებები, როდესაც ფირმა კმაყოფილია გარიგებისთვის დაწესებული საზღაურით, მაგრამ ეს საზღაური არ შეესაბამება გარი-

გებაზე ან დამკვეთთან ურთიერთობაზე დათანხმების ან გაგრძელების ფირმის პოლიტიკას (მაგ., როდესაც დამკვეთი არ არის პატიოსანი და არ გააჩნია ეთიკური ღირებულებები).

გ74. შესაძლოა არსებობდეს სხვა გარემოებებიც, როდესაც გარიგებისთვის დაწესებული საზღაური საკმარისი არ არის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით და ამან შეიძლება შეზღუდოს ფირმის შესაძლებლობები, მოცემული გარიგება შეასრულოს პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. ბესსს-ის კოდექსში განხილულია პროფესიულ საზღაურსა და სხვა ტიპის ანაზღაურებასთან დაკავშირებული საკითხები, მათ შორის, გარემოებები, რომლებმაც შესაძლოა საფრთხე შეუქმნას პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების ძირითადი პრინციპის დაცვას, თუ გარიგებისთვის დაწესებული საზღაური ძალიან დაბალია.

გარიგების შესრულება

გარიგების გუნდის პასუხისმგებლობები და ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა (იხ. პუნქტები 31(ა) და 31(ბ))

გ75. პროფესიული სტანდარტები ან შესაფერისი საკანონმდებლო ან სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნები შესაძლოა მოიცავდეს კონკრეტულ დებულებებს, რომლებიც ეხება გარიგების პარტნიორის საერთო პასუხისმგებლობას. მაგალითად, ასს 220 (გადასინჯული) ეხება ცალკეული გარიგების დონეზე გარიგების პარტნიორის საერთო პასუხისმგებლობას გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე და მის საკმარის და სათანადო ჩართულობას გარიგების შესრულების პროცესში, მათ შორის, გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას გარიგების გუნდისთვის სათანადო ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის გაწევასა და მათი სამუშაოს მიმოხილვაზე.

გ76. *გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის მაგალითები:*

- გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა შესაძლოა მოიცავდეს:
  - გარიგების შესრულების მიმდინარეობაზე თვალყურის დევნებას;
  - გარიგების გუნდის წევრებთან დაკავშირებული შემდეგი საკითხების განხილვას:

- ესმით თუ არა მათ თავიანთი ინსტრუქციები; და
- სამუშაო შესრულდა თუ არა გარიგებისთვის დაგეგმილი მიდგომის შესაბამისად;

○ გარიგების შესრულების პროცესში წამოჭრილი საკითხების მოგვარებას, მათი მნიშვნელობის განხილვას და დაგეგმილი მიდგომის სათანადოდ შეცვლას;

○ ისეთი საკითხების გამოვლენას, რომლებიც საჭიროებს კონსულტაციას ან განხილვას გარიგების გუნდის გამოცდილ წევრებთან ერთად გარიგების შესრულების პროცესში;

- შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგი საკითხების განხილვას:

○ სამუშაო შესრულებულია თუ არა ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად;

○ მნიშვნელოვანი საკითხები დაყენებულია თუ არა შემდგომი განხილვისთვის;

○ ჩატარდა თუ არა სათანადო კონსულტაციები და გამოტანილი დასკვნები დოკუმენტირებული და პრაქტიკაში განხორციელებულია თუ არა;

○ აუცილებელია თუ არა დაგეგმილი სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლა;

○ შესრულებული სამუშაო განამტკიცებს თუ არა გამოტანილ დასკვნებს და სათანადოდ არის თუ არა ასახული სამუშაო დოკუმენტებში;

○ მარწმუნებელი გარიგებისთვის მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია თუ არა გარიგების ანგარიშის გასამყარებლად; და

○ გარიგების პროცედურების მიზნები მიღწეულია თუ არა.

გ77. გარკვეულ გარემოებებში ფირმას შეუძლია მომსახურების ცენტრის პერსონალის გამოყენება ფირმაში, ან მომსახურების ცენტრში მომუშავე პირების გამოყენება ქსელის სხვა ფირმაში, გარიგებასთან დაკავშირებული პროცედურების ჩასატარებლად (ე.ი. გარიგების

გუნდში ჩაითვლება ეს პერსონალიც ან სხვა პირებიც). ასეთ ვითარებაში ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა კონკრეტულად ითვალისწინებდეს ამ პირების სამუშაოს ხელმძღვანელობასთან, ზედამხედველობასა და მიმოხილვასთან დაკავშირებულ საკითხებს, მაგალითად:

- გარიგების რომელი ასპექტები შეიძლება გადაეცეს შესასრულებლად მომსახურების ცენტრში მომუშავე პირებს;
- გარიგების პარტნიორს ან დანიშნულ პირს როგორ შეუძლია მომსახურების ცენტრში მომუშავე პირებისთვის ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის გაწევა და მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის ჩატარება; და
- პროტოკოლები გარიგების გუნდსა და მომსახურების ცენტრში მომუშავე პირებს შორის ინფორმაციის გაცვლისთვის.

პროფესიული განსჯა და პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ. 31(გ) პუნქტი)

გ78. პროფესიული სკეპტიციზმი ამაღლებს მარწმუნებელ გარიგებასთან დაკავშირებული განსჯის ხარისხს და ამ განსჯის მეშვეობით გარიგების გუნდის მუშაობის საერთო ეფექტიანობას მარწმუნებელი გარიგების შესრულებისას. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სხვა ოფიციალური დოკუმენტები შესაძლოა ითვალისწინებდეს პროფესიული განსჯის ან პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენებას ცალკეული გარიგების დონეზე. მაგალითად, ასს 220-ში (გადასინჯული)[13] განხილულია გარიგების დონეზე პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედების ხელშემშლელი ფაქტორებისა და აუდიტორის გაუცნობიერებელი მიკერძოების მაგალითები, რამაც შესაძლოა ხელი შეუშალოს პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებას, ასევე შესაძლო ქმედებები, რომელთა გამოყენება გარიგების გუნდს შეუძლია ამგვარი ხელშემშლელი ფაქტორების შესასუსტებლად.

კონსულტაცია (იხ. 31(დ) პუნქტი)

გ79. როგორც წესი, კონსულტაცია გულისხმობს რთული ან სადავო საკითხების განხილვას ფირმაში ან ფირმის გარეთ სათანადო პროფესიულ დონეზე ისეთ პირებთან, რომლებსაც სპეციალიზებული ცოდნა და გამოცდილება აქვთ. გარემომ, რომელიც მხარს უჭერს კონსულტაციის მნიშვნელობასა და სარგებლიანობას და ხელს უწყობს გარიგების გუნდების კონსულტაციებს, შესაძლოა ხელი შეუწ-

13. ასს 220 (გადასინჯული), გ34-გ36 პუნქტები.

ყოს ისეთი კულტურის განმტკიცებასაც, რომელიც თვალსაჩინოს ხდის ხარისხის მიმართ ერთგულებას.

გ80. რთული ან სადავო საკითხები, რომელთა შესახებაც აუცილებელია კონსულტაციის გავლა, შესაძლოა ფირმის მიერ წინასწარ იყოს დადგენილი, ან გარიგების გუნდმა გამოავლინოს. გარდა ამისა, შესაძლოა ფირმას ზუსტად ჰქონდეს განსაზღვრული, როგორ უნდა მოხდეს გამოტანილი დასკვნების ურთიერთშეთანხმება და პრაქტიკაში რეალიზება.

გ81. კონსულტაციებთან დაკავშირებით გარიგების პარტნიორისთვის მოთხოვნებს მოიცავს ასს 220 (გადასინჯული)[14].

აზრთა სხვადასხვაობა (იხ. 31(ე) პუნქტი)

გ82. ფირმას შეუძლია წაახალისოს აზრთა სხვადასხვაობის გამოვლენა ადრეულ სტადიაზე და ზუსტად განსაზღვროს ნაბიჯები, რომლებიც უნდა გადაიდგას მათ განსახილველად და მოსაგვარებლად, მათ შორის, როგორ უნდა გადაიჭრას საკითხი, როგორ უნდა მოხდეს გამოტანილი დასკვნების პრაქტიკაში რეალიზება და სამუშაო დოკუმენტებში ასახვა. გარკვეულ გარემოებებში აზრთა სხვადასხვაობის გამომწვევი საკითხების გადაჭრა შესაძლებელია იქნება სხვა პრაქტიკოსთან, ფირმასთან, პროფესიულ ორგანიზაციასთან ან მარეგულირებელ ორგანოსთან კონსულტაციის გავლით.

გარიგების დოკუმენტაცია (იხ. 31(ვ) პუნქტი)

გ83. კანონმდებლობა ან პროფესიული სტანდარტები შესაძლოა ადგენდეს ზღვრულ ვადას, რომლისთვისაც უნდა დასრულდეს გარიგების საბოლოო ფაილების დაკომპლექტება კონკრეტული ტიპის გარიგებებისთვის. თუ კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს ამგვარ ვადას, მისი დადგენა ფირმას შეუძლია. აუდიტის ან მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად შესრულებული გარიგებებისთვის გარიგების საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების დასრულების შესაფერისი ვადა, ჩვეულებრივ, არ უნდა აღემატებოდეს გარიგების ანგარიშის თარიღიდან 60 დღეს.

გ84. გარიგების დოკუმენტაციის შენახვა და წარმოება შესაძლოა მოიცავდეს შესაბამისი მონაცემებისა და ტექნოლოგიების უსაფრთხოების, მონაცემთა მთლიანობის, ხელმისაწვდომობისა და აღდგენითობის უზრუნველყოფას და ასევე სტ გამოყენებითი პროგრამების გამოყენებას. გარიგების დოკუმენტაციის მთლიანობა შეიძლება დაირ-

14. ასს 220 (გადასინჯული), 35-ე პუნქტი.

ღვეს, თუ უნებართვოდ ხდება მისი შეცვლა, რამის დამატება ან წაშლა, ან თუ დოკუმენტები მუდმივად იკარგება ან ნადგურდება.

გ85. კანონმდებლობა ან პროფესიული სტანდარტები შესაძლოა ადგენდეს გარიგების დოკუმენტაციის შენახვის პერიოდებს. თუ შენახვის პერიოდები დადგენილი არ არის, ფირმას შეუძლია ამის დადგენა შესრულებული გარიგებების სპეციფიკისა და ფირმის გარემოებების გათვალისწინებით, მათ შორის, იმის განსაზღვრა, აუცილებელია თუ არა გარიგების დოკუმენტაციაში ისეთი საკითხების ასახვა, რომლებიც მნიშვნელოვანი იქნება მომავალი გარიგებებისთვისაც. აუდიტის ან მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად შესრულებული გარიგებებისთვის, როგორც წესი, დოკუმენტაციის შენახვის პერიოდი უნდა იყოს არანაკლებ 5 წლისა გარიგების ანგარიშის (დასკვნის) თარიღიდან, ან ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან (ჯგუფის აუდიტში), თუ ეს უკანასკნელი უფრო მომდევნო რიცხვით არის დათარიღებული.

რესურსები (იხ. 32-ე პუნქტი)

გ86. რესურსების კომპონენტის მიზნებისთვის რესურსები მოიცავს:

- ადამიანურ რესურსებს;
- ტექნოლოგიურ რესურსებს, მაგალითად, სტ გამოყენებით პროგრამებს;
- ინტელექტუალურ რესურსებს, მაგალითად, წერილობით პოლიტიკას ან პროცედურებს, მეთოდოლოგიას ან სახელმძღვანელოებს/ინსტრუქციებს.

ხარისხის მართვის სისტემისთვის ფინანსური რესურსების განხილვა-გათვალისწინებაც რელევნატურია, ვინაიდან ისინი აუცილებელია ფირმის ადამიანური, ტექნოლოგიური და ინტელექტუალური რესურსების მოსაპოვებლად, განსავითარებლად და შესანარჩუნებლად. იმის გათვალისწინებით, რომ ფინანსური რესურსების მართვასა და განაწილებაზე ფირმის ხელმძღვანელობა ახდენს ძლიერ გავლენას, ფინანსურ რესურსებსაც შეეხება მმართველობასა და ხელმძღვანელობასთან დაკავშირებული ხარისხის მიზნები, მაგალითად, ის მიზნები, რომლებიც ფინანსურ და საოპერაციო პრიორიტეტებს ეხება.

გ87. რესურსები შეიძლება იყოს ფირმის შიდა რესურსები ან გარედან _ ფირმის ქსელიდან, ქსელის სხვა ფირმიდან ან მომსახურების პროვაიდერიდან იყოს მოპოვებული. რესურსები შესაძლოა გამოიყენებოდეს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში შეს-

რულებულ სამუშაოებში ან გარიგებების შესრულებისას, ხარისხის მართვის სისტემის ფუნქციონირების ფარგლებში. ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც რესურსი მოპოვებულია ფირმის ქსელიდან ან ქსელის სხვა ფირმიდან, 48-52-ე პუნქტებში განხილულია საპასუხო ზომები, რომლებიც ფირმას შემუშავებული და დანერგილი უნდა ჰქონდეს ამ კომპონენტის მიზნების მისაღწევად.

ადამიანური რესურსები

პერსონალის დაქირავება, განვითარება და შენარჩუნება და პერსონალის კომპეტენცია და შესაძლებლობები (იხ. 32(ა) და 32(დ) პუნქტები)

გ88. კომპეტენცია არის პირის უნარი, შეასრულოს გარკვეული როლი, რაც არ გულისხმობს მხოლოდ პრინციპების, სტანდარტების, ცნებების, ფაქტებისა და პროცედურების ცოდნას; ეს ცნება გულისხმობს ტექნიკური კომპეტენციის, პროფესიული უნარების, პროფესიული ეთიკის, ღირებულებებისა და ქცევის ინტეგრაციასა და ერთობლივად გამოყენებას. კომპეტენციის განვითარება შესაძლებელია სხვადასხვა მეთოდით, მათ შორის, პროფესიული განათლების მიღებით, განგრძობითი პროფესიული განათლების მეშვეობით, პრაქტიკული სწავლებით, მუშაობის გამოცდილებით ან გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრების მიერ ნაკლებად გამოცდილი წევრების ქოუჩინგით.

გ89. კომპეტენციასა და შესაძლებლობებთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს შესაძლოა ადგენდეს კანონმდებლობა ან პროფესიული სტანდარტები, როგორიცაა პროფესიული ლიცენზირების მოთხოვნები გარიგების პარტნიორებისთვის, მათ შორის, მოთხოვნები, რომლებიც ეხება მათ პროფესიულ განათლებასა და განგრძობით პროფესიულ განვითარებას.

გ90. *პერსონალის დაქირავებასთან, განვითარებასა და შენარჩუნებასთან დაკავშირებული პოლიტიკის ან პროცედურების მაგალითები:*

პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც ფირმის მიერ შემუშავებულია და დანერგილია პერსონალის დაქირავებასთან, განვითარებასა და შენარჩუნებასთან დაკავშირებით, შესაძლოა ეხებოდეს შემდეგ საკითხებს:

- ისეთი პირების დასაქმება, რომლებსაც აქვთ ან შეუძლიათ განივითარონ სათანადო კომპეტენცია;
- პრაქტიკული მომზადების (ტრენინგის) პროგრამები ემსახურება პერსონალის კომპეტენციის განვითარებასა და განგრძნობით პროფესიულ ზრდას;

- შეფასების მექანიზმები, რომლებიც სათანადო ინტერვალებით გამოიყენება და მოიცავს პერსონალის კომპეტენციის სფეროებსა და მათი მუშაობის შედეგების ამსახველ სხვა მაჩვენებლებს;
- ანაზღაურებისა და დაწინაურების პოლიტიკა და სხვა წამახალისებელი საშუალებები მთელი პერსონალისთვის, მათ შორის, გარიგების პარტნიორებისა და იმ პირთათვის, რომლებიც დანიშნული არიან გარკვეული როლებისა და პასუხისმგებლობების შესასრულებლად ფირმის ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით.

ხარისხის მიმართ პერსონალის ერთგულება, პერსონალის ანგარიშვალდებულება და ხარისხზე ვალდებულების აღიარება (იხ. 32(ბ) პუნქტი)

გ91. დროული შეფასებები და საპასუხო რეაგირება ხელს უწყობს პერსონალის კომპეტენციის უწყვეტ განვითარებას. შესაძლებელია შეფასებისა და საპასუხო რეაგირებისთვის ნაკლებად ფორმალური მეთოდების გამოყენება, მაგალითად, ფირმებში, რომლებსაც მცირერიცხოვანი პერსონალი ჰყავს.

გ92. პერსონალის მიერ დემონსტრირებული პოზიტიური ქმედებების ან საქციელის აღიარება შესაძლებელია სხვადასხვა მეთოდით, მაგალითად, მათი ანაზღაურებით, დაწინაურებით ან სხვა წამახალისებელი საშუალებებით. გარკვეულ გარემოებებში შესაძლებელია მიზანშეწონილი იყოს მარტივი ან არაფორმალური წამახალისებელი ზომების გამოყენება, რომლებიც არ ეყრდნობა ფულად ჯილდოებს.

გ93. მეთოდი, რომლის მეშვეობითაც ფირმა პასუხისმგებლობას აკისრებს პერსონალს ისეთ ქმედებებზე ან საქციელზე, რომლებიც უარყოფითად აისახება ხარისხზე, მაგალითად, როდესაც პირი ვერ წარმოაჩენს თავისი როლის შესასრულებლად და ფირმის საპასუხო ზომების საჭიროებისამებრ გატარებისთვის აუცილებელი ხარისხის მიმართ ერთგულებას, არ ზრუნავს კომპეტენციის განვითარებასა და შენარჩუნებაზე, შესაძლოა დამოკიდებული იყოს კონკრეტული ქმედებისა და საქციელის ხასიათზე, მათ შორის, მის სერიოზულობასა და გამეორების სიხშირეზე. როდესაც პერსონალი ისეთ ქმედებებს ან საქციელს წარმოაჩენს, რომლებიც უარყოფითად აისახება ხარისხზე, ფირმას შეუძლია მაგალითად:

- პერსონალის პრაქტიკული წვრთნის ორგანიზება ან მათი პროფესიული განვითარებისთვის სხვა საშუალებების გამოყენებაა;
- შესაბამისი პირის შეფასებაზე, ანაზღაურებაზე, დაწინაურებაზე ან სხვა სახის წამახალისებელ საშუალებებზე მოცემული საკითხის გავლენის განხილვა; და
- აუცილებლობის შემთხვევაში, დისციპლინარული ზომების გატარება.

გარე წყაროებიდან მოწვეული პირები (იხ. 32(გ) პუნქტი)

გ94. პროფესიული სტანდარტები შესაძლოა მოიცავდეს გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას სათანადო რესურსების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებით. მაგალითად, ასს 220 (გადასინჯული)[15] განსაზღვრავს გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას იმასთან დაკავშირებით, რომ მან უნდა დაადგინოს, გამოყოფილია თუ არა კონკრეტული გარიგების შესასრულებლად საჭირო საკმარისი და სათანადო რესურსები ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შესაბამისად ან გარიგების გუნდისთვის დროულად გახდება თუ არა ხელმისაწვდომი ამგვარი რესურსები.

გარიგების გუნდის წევრების დანიშვნა თითოეული გარიგებისთვის (იხ. 32(დ) პუნქტი))

გ95. გარიგების გუნდის წევრები შესაძლოა დანიშნოს:

- ფირმამ, მათ შორის, დანიშნოს მომსახურების ცენტრის პერსონალი ფირმაში;
- ფირმის ქსელმა ან ქსელის სხვა ფირმამ, როდესაც ფირმა ფირმის ქსელში ან ქსელის სხვა ფირმაში მომუშავე პირებს იყენებს გარიგებასთან დაკავშირებით პროცედურების ჩასატარებლად (მაგ., კომპონენტის აუდიტორი ან ქსელის ან ქსელის სხვა ფირმის მომსახურების ცენტრი);
- მომსახურების პროვაიდერმა, როდესაც ფირმა იყენებს მომსახურების პროვაიდერთან მომუშავე პირებს გარიგებასთან დაკავშირებით პროცედურების ჩასატარებლად (მაგ., კომპონენტის აუდიტორი ფირმიდან, რომელიც არ მიეკუთვნება ფირმის ქსელს).

15. ასს 220 (გადასინჯული), 25-ე პუნქტი.

გ96. ასს 220 (გადასინჯული)[16] განსაზღვრავს გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას იმასთან დაკავშირებით, რომ მან უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდის წევრებს, აუდიტორის გარე ექსპერტებსა და შიდა აუდიტორებს, რომლებიც გარიგების გუნდს უშუალო დახმარებას უწევენ, მაგრამ არ არიან გუნდის წევრები, ერთობლივად გააჩნიათ მოცემული გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის, საკმარისი დრო. ასს 600-ში[17] უფრო განვრცობილია ეს საკითხი, კერძოდ, ახსნილია, როგორ უნდა მოხდეს ასს 220-ის (გადასინჯული) გამოყენება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. გარიგების გუნდის წევრების კომპეტენციისა და შესაძლებლობების უზრუნველსაყოფად ფირმის მიერ განსაზღვრული და გატარებული საპასუხო ზომები შესაძლოა მოიცავდეს ისეთ პოლიტიკას ან პროცედურებს, რომლებიც ეხება:

- ინფორმაციას, რომლის მოპოვება შეუძლია გარიგების პარტნიორს და ფაქტორებს, რომლებიც უნდა განიხილოს იმის დასადგენად, კონკრეტული გარიგების შესასრულებლად დანიშნულ გარიგების გუნდის წევრებს, მათ შორის, წევრებს, რომლებიც ფირმის ქსელის, ქსელის სხვა ფირმის ან მომსახურების პროვაიდერის მიერ არიან დანიშნულები, გააჩნიათ მოცემული გარიგების შესრულებისთვის აუცილებელი კომპეტენცია და შესაძლებლობები;
- გარიგების გუნდის წევრების კომპეტენციასა და შესაძლებლობებთან დაკავშირებული პრობლემების გადაჭრის გზებს, კერძოდ იმ პირების, რომლებიც ფირმის ქსელის, ქსელის სხვა ფირმის ან მომსახურების პროვაიდერის მიერ არიან დანიშნულები.

გ97. 48-52-ე პუნქტების მოთხოვნები ისეთ შემთხვევებსაც ეხება, როდესაც გარიგებაში გამოიყენება ფირმის ქსელში ან ქსელის სხვა ფირმაში მომუშავე პირები, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორები (მაგალითად, იხ. პუნქტი გ179).

ტექნოლოგიური რესურსები (იხ. 32(ვ) პუნქტი)

---

16. ასს 220 (გადასინჯული), 26-ე პუნქტი.

17. ასს 600 _ *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“*, მე-19 პუნქტი.

გ98. ტექნოლოგიური რესურსები, რომლებიც, როგორც წესი, სტ გამოყენებითი პროგრამებია, ფირმის სტ გარემოს ნაწილია. ფირმის სტ გარემო ასევე მოიცავს დამხმარე სტ ინფრასტრუქტურას, სტ პროცესებს და ამ პროცესებში მონაწილე ადამიანურ რესურსებს:

- სტ გამოყენებითი პროგრამა არის პროგრამა ან პროგრამების ნაკრები, რომელიც განკუთვნილია გარკვეული ფუნქციის შესასრულებლად უშუალოდ მომხმარებლისთვის ან, ზოგ შემთხვევაში, სხვა გამოყენებითი პროგრამისთვის;
- სტ ინფრასტრუქტურა შედგება სტ ქსელისგან, ოპერატიული სისტემებისგან, მონაცემთა ბაზებისა და მასთან დაკავშირებული აპარატურული და პროგრამული უზრუნველყოფისგან;
- სტ პროცესები არის ფირმის პროცესები, რომლებიც განკუთვნილია სტ გარემოსთან წვდომის, პროგრამის ცვლილებების ან სტ გარემოს ცვლილებების მართვისთვის, ასევე სტ ოპერაციების მართვისთვის, რაც მოიცავს სტ გარემოს მონიტორინგსაც.

გ99. ტექნოლოგიური რესურსი შეიძლება მრავალ მიზანს ემსახურებოდეს ფირმაში და ზოგიერთი მათგანი შესაძლოა დაკავშირებული არ იყოს ხარისხის მართვის სისტემასთან. წინამდებარე ხმსს-ის მიზნებისთვის შესაფერისია შემდეგი ტექნოლოგიური რესურსები:

- ტექნოლოგიური რესურსები, რომლებიც უშუალოდ გამოიყენება ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შექმნის, დანერგვის ან ფუნქციონირების პროცესში;
- ტექნოლოგიური რესურსები, რომლებსაც უშუალოდ გარიგების გუნდები იყენებენ გარიგების შესრულებისას; და
- ტექნოლოგიური რესურსები, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა აქვს ზემოთ ჩამოთვლილი ელემენტების ეფექტიანი მუშაობის უზრუნველსაყოფად, მაგალითად, სტ გამოყენებით პროგრამებთან დაკავშირებით _ სტ ინფრასტრუქტურა და სტ პროცესები, რომლებიც ხელს უწყობს სტ გამოყენებითი პროგრამების მუშაობას.

გრადაციის საილუსტრაციო მაგალითები იმის შესახებ, როგორ შეიძლება განსხვავდებოდეს წინამდებარე ხმსს-ის მიზნებისთვის შესაფერისი ტექნოლოგიური რესურსები

- ნაკლებად რთულ ფირმაში ტექნოლოგიური რესურსები შესაძლოა მოიცავდეს მომსახურების პროვაიდერისგან შეძე-

ნილ კომერციულ სტ გამოყენებით პროგრამას, რომელსაც გარიგების გუნდები იყენებენ. სტანდარტის მიზნებისთვის შესაძლოა რელევანტური იყოს სტ პროცესებიც, რომლებიც ხელს უწყობს სტ გამოყენებითი პროგრამის მუშაობას, თუმცა ეს პროცესები შესაძლოა მარტივი იყოს (მაგ., პროცესები, რომლებიც განკუთვნილია სტ გამოყენებითი პროგრამის ავტორიზებული წვდომისა და განახლების უზრუნველსაყოფად);

- უფრო რთულ ფირმაში შესაძლოა უფრო რთული იყოს ტექნოლოგიური რესურსებიც და მოიცავდეს:
  - მრავალ სტ გამოყენებით პროგრამას, მათ შორის, შეკვეთით ან ფირმის ქსელის მიერ შექმნილ პროგრამებს, როგორიცაა:
    - სტ გამოყენებითი პროგრამები, რომლებსაც იყენებენ გარიგების გუნდები (მაგ., გარიგების პროგრამული უზრუნველყოფა და აუდიტის ავტომატიზებული ინსტრუმენტები);
    - ფირმის მიერ შექმნილი სტ გამოყენებითი პროგრამები, რომლებსაც ფირმა იყენებს ხარისხის მართვის სისტემის გარკვეული ასპექტების მართვისთვის (მაგ., დამოუკიდებლობის მოთხოვნების ან გარიგებებში პერსონალის დანიშვნის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი სტ გამოყენებითი პროგრამები);
  - სტ პროცესები, რომლებიც ხელს უწყობს ამ სტ გამოყენებითი პროგრამების მუშაობას, მათ შორის, პირები, რომლებიც პასუხს აგებენ სტ ინფრასტრუქტურისა და სტ პროცესების მართვაზე, ასევე სტ გამოყენებითი პროგრამების პროგრამული ცვლილებების მართვისთვის განკუთვნილი ფირმის პროცესები.

100. სტ გამოყენებითი პროგრამის შეძენის, შექმნის, დანერგვისა და მისი ექსპლუატაციისას ფირმას შეუძლია შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- სისტემაში შემავალი მონაცემები სრულყოფილი და სათანადოა თუ არა;
- დაცულია თუ არა მონაცემების კონფიდენციალურობა;

- სტ გამოყენებითი პროგრამა ისე მუშაობს თუ არა, როგორც დაგეგმილი იყო და აღწევს თუ არა იმ მიზანს, რომლისთვისაც განკუთვნილი იყო;
- სტ გამოყენებითი პროგრამის გამომავალი ინფორმაციით მიიღწევა თუ არა მიზანი, რომლისთვისაც იგი უნდა გამოიყენონ;
- ადეკვატურია თუ არა სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც აუცილებელია სტ გამოყენებითი პროგრამის უწყვეტი მუშაობის უზრუნველსაყოფად იმგვარად, როგორც დაგეგმილი იყო;
- საჭიროა თუ არა სპეციალიზებული უნარები სტ გამოყენებითი პროგრამის ეფექტიანად გამოყენების უზრუნველსაყოფად, მათ შორის, იმ პირთა სწავლება რომლებიც ამ პროგრამას გამოიყენებენ;
- საჭიროა თუ არა სპეციალური პროცედურების შემუშავება იმის დასადგენად, როგორ მუშაობს სტ გამოყენებითი პროგრამა.

გ101. ფირმას შეუძლია სპეციალურად აკრძალოს სტ გამოყენებითი პროგრამების ან მათი გარკვეული ფუნქციების გამოყენება გარკვეულ დრომდე, სანამ არ დადგინდება, რომ ისინი სათანადოდ მუშაობს და არ დამტკიცდება, რომ შესაძლებელია მათი გამოყენება ფირმაში. მეორე მხრივ, ფირმას შეუძლია ისეთი გარემოებისთვის განკუთვნილი პოლიტიკის ან პროცედურების შემოღება, როდესაც გარიგების გუნდი იყენებს სტ გამოყენებით პროგრამას, რომელიც ფირმას არ დაუმტკიცებია. ამგვარი პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა გარიგების გუნდს ავალდებულებდეს, რომ, გ100 პუნქტში აღწერილი საკითხების გათვალისწინებით, სტ გამოყენებითი პროგრამის გარიგებაში გამოყენებამდე დაადგინოს, გამოსაყენებლად შესაფერისია თუ არა მოცემული პროგრამა. ასს 220-ში (გადასინჯული)[18] განხილულია გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობები, რომლებიც დაკავშირებულია გარიგების რესურსებთან.

ინტელექტუალური რესურსები (იხ. 32(ზ) პუნქტი)

გ102. ინტელექტუალური რესურსები მოიცავს ინფორმაციას, რომელსაც ფირმა იყენებს ხარისხის მართვის სისტემის ფუნქციონირების უზრუნველსაყოფად და გარიგებების შესრულებაში ერთგვაროვ-

18. ასს 220 (გადასინჯული), 25-28-ე პუნქტები.

ნების მისაღწევად.

ინტელექტუალური რესურსების მაგალითები:

წერილობითი დამტკიცებული პოლიტიკა ან პროცედურები, მეთოდოლოგია, დარგის ან განსახილველი საგნისთვის შესაფერისი სპეციალური სახელმძღვანელოები/ინსტრუქციები, ბუღალტრული აღრიცხვის სახელმძღვანელოები, სტანდარტული დოკუმენტაცია ან ინფორმაციის წყაროებთან წვდომა (მაგ., ვებგვერდების გამოწერა, სადაც დეტალური ინფორმაციაა მოცემული სუბიექტების შესახებ ან სხვა ინფორმაცია, რომლებიც გარიგებების შესრულებისას გამოიყენება, როგორც წესი.

გ103. შესაძლებელია, რომ ინტელექტუალური რესურსები ხელმისაწვდომი იყოს ტექნოლოგიური რესურსების მეშვეობით, მაგალითად, ფირმის მეთოდოლოგია შეიძლება ინტეგრირებული იყოს კონკრეტულ სტ გამოყენებით პროგრამაში, რომელიც ხელს უწყობს გარიგების დაგეგმვასა და შესრულებას.

ტექნოლოგიური და ინტელექტუალური რესურსების გამოყენება
(იხ. 32(ვ)-32(ზ) პუნქტები)

გ104. ფირმას შეუძლია დააწესოს ტექნოლოგიური და ინტელექტუალური რესურსების გამოყენებასთან დაკავშირებული პოლიტიკა ან პროცედურები. ამგვარი პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა:

- მოითხოვდეს გარკვეული სტ გამოყენებითი პროგრამების ან ინტელექტუალური რესურსების გამოყენებას გარიგებების შესრულებისას ან გარიგების სხვა ასპექტებთან დაკავშირებით, მაგალითად, გარიგების ფაილის დასაარქივებლად;
- ზუსტად განსაზღვრავდეს იმ პირთა კვალიფიკაციას ან გამოცდილებას, რომლებმაც უნდა გამოიყენონ კონკრეტული რესურსი, მათ შორის, ექსპერტის დახმარების ან სწავლების საჭიროებას. მაგალითად, ფირმას შეუძლია განსაზღვროს იმ სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენებისთვის აუცილებელი კვალიფიკაცია ან გამოცდილება, რომელიც აანალიზებს მონაცემებს, იმის გათვალისწინებით, რომ ანალიზის შედეგების ინტერპრეტაციისთვის შესაძლოა აუცილებელი გახდეს სპეციალიზებული უნარები;

- ადგენდეს პასუხისმგებლობას გარიგების პარტნიორისთვის, ტექნოლოგიური და ინტელექტუალური რესურსების გამოყენებასთან დაკავშირებით;
- ადგენდეს, როგორ უნდა მოხდეს ტექნოლოგიური ან ინტელექტუალური რესურსების გამოყენება, მათ შორის, ცალკეულმა პირებმა როგორ უნდა განახორციელონ ურთიერთქმედება სტ გამოყენებით პროგრამასთან ან როგორ უნდა გამოიყენონ ინტელექტუალური რესურსი, ასევე მხარდაჭერის ან დახმარების ხელმისაწვდომობას ტექნოლოგიური ან ინტელექტუალური რესურსის გამოყენებისას.

მომსახურების პროვაიდერები (იხ. პუნქტები 16(ქ) და 32(თ))

გ105. გარკვეულ გარემოებებში ფირმას შეუძლია გამოიყენოს მომსახურების პროვაიდერის მიერ მოწოდებული რესურსები, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ ფირმას არა აქვს სათანადო რესურსებზე წვდომის შესაძლებლობა ფირმის ფარგლებში. თუმცა, იმის მიუხედავად, ფირმა იყენებს თუ არა მომსახურების პროვაიდერის რესურსებს, მაინც ფირმა რჩება პასუხისმგებელი ხარისხის მართვის სისტემაზე.

მომსახურების პროვაიდერისგან მიღებული რესურსების მაგალითები:

- პირები, რომლებიც დაქირავებულები არიან ფირმის მონიტორინგის პროცედურების ან გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩასატარებლად ან ტექნიკურ საკითხებზე კონსულტაციის გასაწევად;
- კომერციული სტ გამოყენებითი პროგრამა, რომელიც გამოიყენება აუდიტის ჩასატარებლად;
- პირები, რომლებიც ფირმის გარიგებებთან დაკავშირებით პროცედურებს ასრულებენ, მაგალითად, კომპონენტის აუდიტორები, მოწვეულები სხვა ფირმებიდან, რომლებიც არ განეკუთვნება ფირმის ქსელს, ან პირები, რომლებიც დაქირავებულია შორეულ ობიექტებზე მარაგების ინვენტარიზაციაზე დასასწრებად;
- აუდიტორის გარე ექსპერტი, რომელსაც ფირმა იყენებს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში გარიგების გუნდის წევრების დასახმარებლად.

გ106. ხარისხის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას ფირმას ევალება, ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას ისეთი პირობების, მოვლენების, გარემოებების, ქმედებების ან აკრძალვების შესახებ, რომლებიც უარყოფით გავლენას ახდენს ხარისხის მიზნების მიღწევაზე, რაც მოიცავს ასევე მომსახურების პროვაიდერებთან დაკავშირებულ პირობებს, მოვლენებს, გარემოებებს, ქმედებებს ან აკრძალვებს. ამასთან დაკავშირებით ფირმას შეუძლია გაითვალისწინოს მომსახურების პროვაიდერების მიერ მოწოდებული რესურსების ხასიათი, როგორ და რა დონეზე გამოიყენებს მათ ფირმა და იმ მომსახურების პროვაიდერების საერთო მახასიათებლები, რომლებსაც ფირმა იყენებს (მაგ., როდესაც ფირმა სხვა პროფესიული მომსახურებისთვის სხვადასხვა ტიპის ფირმას იყენებს), რათა გამოავლინოს და შეაფასოს ამგვარი რესურსების გამოყენებასთან დაკავშირებული ხარისხის რისკები.

გ107. იმის დასადგენად, მომსახურების პროვაიდერისგან მიღებული რესურსი შესაფერისია თუ არა ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში ან გარიგებების შესრულებაში გამოყენებისთვის, ფირმას მომსახურების პროვაიდერებისა და მათ მიერ მოწოდებული რესურსების შესახებ ინფორმაციის მოპოვება შეუძლია სხვადასხვა წყაროდან. ამასთან დაკავშირებით ფირმას შეუძლია შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- შესაბამისი ხარისხის მიზანი და ხარისხის რისკები. მაგალითად, მომსახურების პროვაიდერისგან მეთოდოლოგიის მიღების შემთხვევაში, შესაძლოა წარმოიშვას 32 (ზ) პუნქტში მითითებულ ხარისხის მიზანთან დაკავშირებული ხარისხის რისკები, როგორიცაა ხარისხის რისკი იმისა, რომ მომსახურების პროვაიდერს მეთოდოლოგია არ ექნება განახლებული პროფესიულ სტანდარტებში ან შესაფერის საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელ მოთხოვნებში შესული ცვლილებების გასათვალისწინებლად;
- რესურსების ხასიათი და მოცულობა და მომსახურების პირობები (მაგ., სტ გამოყენებითი პროგრამისთვის _ რამდენად ხშირად განაახლებენ მას, სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენებასთან დაკავშირებული შეზღუდვები და მომსახურების პროვაიდერი როგორ უზრუნველყოფს მონაცემების კონფიდენციალურობას);
- რა მასშტაბით გამოიყენება კონკრეტული რესურსი ფირმაში, როგორ გამოიყენებს ფირმა რესურსს და შესაფერისია თუ არა ეს რესურსი ამ მიზნისთვის;

- ფირმის მიზნების შესაფერისად რესურსის მოდიფიკაციის ხარისხი;
- ფირმის მიერ მომსახურების პროვაიდერის გამოყენება წინათ;
- მომსახურების პროვაიდერის გამოცდილება კონკრეტულ დარგში და მისი რეპუტაცია ბაზარზე.

გ108. ფირმას შესაძლოა პასუხისმგებლობა ეკისრებოდეს შემდგომ ქმედებებზე მომსახურების პროვაიდერისგან მიღებული რესურსის გამოყენებასთან დაკავშირებით, რათა რესურსი ეფექტიანად ფუნქციონირებდეს. მაგალითად, ფირმას შესაძლოა დასჭირდეს ინფორმაციის მიწოდება მომსახურების პროვაიდერისთვის იმისათვის, რომ რესურსი ეფექტიანად ფუნქციონირებდეს, ან სტ გამოყენებით პროგრამასთან დაკავშირებით _ ფირმას შესაძლოა ესაჭიროებოდეს შესაბამისი საკუთარი სტ ინფრასტრუქტურისა და სტ პროცესების არსებობა.

ინფორმაცია და კომუნიკაცია (იხ. 33-ე პუნქტი)

გ109. საზოგადოდ, ინფორმაციის მოპოვება, შექმნა ან გადაცემა უწყვეტი პროცესია, რომელშიც ჩართულია მთელი პერსონალი და მოიცავს როგორც ფირმის შიდა, ისე გარე ინფორმაციას. ინფორმაცია და კომუნიკაცია ხარისხის მართვის სისტემის ყველა კომპონენტთან არის დაკავშირებული.

ფირმის საინფორმაციო სისტემა (იხ. 33(ა) პუნქტი)

გ110. საიმედო და რელევანტური ინფორმაცია მოიცავს სწორ, სრულყოფილ, დროულ და ვალიდურ ინფორმაციას, რათა ფირმამ უზრუნველყოს ხარისხის მართვის სისტემის სათანადო ფუნქციონირება და ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილებების გამყარება.

გ111. საინფორმაციო სისტემა შესაძლოა ითვალისწინებდეს სტ სახელმძღვანელოს ან ელემენტების გამოყენებას, რაც გავლენას ახდენს ინფორმაციის დასადგენად, შესაგროვებლად, დასამუშავებლად, შესანახად და გადასაცემად გამოყენებულ საშუალებებზე. ინფორმაციის დასადგენად, შესაგროვებლად, დასამუშავებლად, შესანახად და გადასაცემად განკუთვნილი პროცედურები შესაძლოა ტარდებოდეს სტ გამოყენებითი პროგრამების მეშვეობით, ხოლო ზოგ შემთხვევაში ეს პროცედურები შეიძლება ინტეგრირებული იყოს სხვა კომპონენტებისთვის განკუთვნილ ფირმის საპასუხო ზომებში. გარდა ამისა, შესაძლებელია ციფრული ჩანაწერების ჩანაცვლება ან შევსება ფიზიკური ჩანაწერებით.

გრადაციის საილუსტრაციო მაგალითი იმის შესახებ, როგორ შეიძლება იყოს ორგანიზებული საინფორმაციო სისტემა ნაკლებად რთულ ფირმაში

ნაკლებად რთულ ფირმებში, სადაც მცირერიცხოვანი პერსონალია დასაქმებული და ხელმძღვანელობა უშუალოდ მონაწილეობს ფირმის საქმიანობაში, შესაძლოა აუცილებელი არ იყოს სკრუპულოზური პოლიტიკისა და პროცედურების არსებობა, რომლებიც განსაზღვრავს ინფორმაციის დადგენის, შეგროვების, დამუშავებისა და შენახვის წესებს.

კომუნიკაცია ფირმის ფარგლებში (იხ. პუნქტები 33(ბ) და 33(გ))

გ112. შესაძლოა ფირმა აღიარებდეს და საკომუნიკაციო არხების მეშვეობით განამტკიცებდეს პერსონალისა და გარიგების გუნდების პასუხისმგებლობას ინფორმაციის გაცვლაზე ფირმასთან და ერთმანეთთან, ფირმის ფარგლებში კომუნიკაციის პროცესის ხელშეწყობის მიზნით.

ფირმას, პერსონალსა და გარიგების გუნდებს შორის კომუნიკაციის მაგალითები

- ფირმა აცნობებს პერსონალს და გარიგების გუნდებს, რომ მათ პასუხისმგებლობა აკისრიათ ფირმის საპასუხო ზომების პრაქტიკაში რეალიზებაზე;
- ფირმა პერსონალს და გარიგების გუნდებს აცნობებს ხარისხის მართვის სისტემის ცვლილებების შესახებ, თუ ცვლილებები დაკავშირებულია მათ პასუხისმგებლობასთან და პერსონალს და გარიგების გუნდებს მყისიერი და სათანადო ზომების გატარების საშუალებას აძლევს თავიანთი პასუხისმგებლობების შესაბამისად;
- ფირმა დათანხმებისა და გაგრძელების პროცესის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას აწვდის გარიგების გუნდებს გარიგებების დაგეგმვისა და შესრულების ეტაპებზე;
- გარიგების გუნდები ფირმას აწვდიან ინფორმაციას:
  - დამკვეთის შესახებ, რომელიც მოიპოვეს გარიგების შესრულების პროცესში და რომელიც ცნობილი რომ ყოფილიყო მანამ, სანამ გადაწყვეტილებას მიიღებდნენ დამ-

კვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმების, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გაგრძელების შესახებ, შესაძლოა ფირმას უარი განეცხადებინა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტული გარიგების შესრულებაზე;

- ფირმის საპასუხო ზომების მუშაობის შესახებ (მაგ., საკითხები, რომლებიც ეხება გარიგებებში პერსონალის დანიშვნისთვის განკუთვნილ ფირმის პროცესებს), რაც, ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ნაკლოვანებაზე მიმანიშნებელი იყოს;

- გარიგების გუნდები ინფორმაციას აწვდიან გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ან პირს, რომელიც კონსულტაციას უწევს მათ;
- ჯგუფის აუდიტში, ჯგუფის გარიგების გუნდები კომპონენტის აუდიტორებს აწვდიან ინფორმაციას შესაფერისი საკითხების შესახებ, ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად, მათ შორის, ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია ცალკეული გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასთან;
- პირ(ებ)ი, რომელსაც (რომლებსაც) ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრია(თ) დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესრულებაზე, შესაფერის პერსონალსა და გარიგების გუნდებს ინფორმაციას აწვდის (აწვდიან) დამოუკიდებლობის მოთხოვნებში შესული ცვლილებებისა და ამგვარ ცვლილებებთან დაკავშირებულ ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების შესახებ.

კომუნიკაცია გარე მხარეებთან

კომუნიკაცია ფირმის ქსელთან ან ფირმის ქსელის ფარგლებში და მომსახურების პროვაიდერებთან (იხ. 33(დ) (i) პუნქტი)

გ113. გარდა იმისა, რომ ფირმა ინფორმაციას აწვდის თავის ქსელს, ან ქსელის ფარგლებში სხვა სტრუქტურებს ან მომსახურების პროვაიდერს, ფირმას შესაძლო თვითონაც დასჭირდეს ინფორმაციის მოპოვება ქსელიდან, ქსელის რომელიმე ფირმიდან ან მომსახურების პროვაიდერიდან, რომელიც მას დაეხმარება ხარისხის მართვის სისტემის შექმნაში, დანერგვასა და ფუნქციონირების უზრუნველყოფაში.

ფირმის მიერ თავისი ქსელის ფარგლებში მოპოვებული ინფორმაციის მაგალითი

ფირმა თავისი ქსელიდან ან ქსელის სხვა ფირმებიდან ინფორმაციას მოიპოვებს ქსელის სხვა ფირმების დამკვეთების შესახებ, როდესაც ამ ფირმასაც ეხება დამოუკიდებლობის მოთხოვნები.

კომუნიკაცია სხვებთან, ფირმის გარეთ (იხ. 33(დ) (ii) პუნქტი)

გ114. *ისეთი შემთხვევების მაგალითები, როდესაც კანონმდებლობა ან პროფესიული სტანდარტები ფირმას ავალდებულებს ინფორმაციის მიწოდებას გარე მხარეებისთვის*

- ფირმისთვის ცნობილი ხდება, რომ დამკვეთმა დაარღვია კანონმდებლობა და სათანადო ეთიკური მოთხოვნები ავალდებულებს მას, რომ კანონმდებლობის დარღვევების შესახებ ანგარიში წარუდგინოს დამკვეთი სუბიექტის გარე სათანადო უფლებამოსილ ორგანოს, ან განიხილოს, ამგვარი ანგარიშის წარდგენა არის თუ არა მიზანშეწონილი ქმედება მოცემულ გარემოებებში;
- კანონმდებლობა ფირმას ავალდებულებს გამჭვირვალობის ანგარიშის გამოქვეყნებას და ადგენს იმ ინფორმაციის ხასიათს, რომლის ჩართვაც სავალდებულოა გამჭვირვალობის ანგარიშში;
- ფასიანი ქაღალდების მარეგულირებელი კანონმდებლობა ფირმას ავალდებულებს გარკვეული საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებლობის პირებისთვის.

გ115. ზოგ შემთხვევაში კანონმდებლობა შესაძლოა ფირმას უკრძალავდეს ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებული ინფორმაციის მიწოდებას გარე მხარეებისთვის.

ისეთი შემთხვევების მაგალითები, როდესაც ფირმას ეკრძალება ინფორმაციის მიწოდება გარე მხარეებისთვის

- მონაცემთა დაცვის ან გასაიდუმლოების შესახებ კანონმდებლობა კრძალავს გარკვეული ინფორმაციის გამხელას; და
- კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოიცავს დებულებებს, რომლებიც ეხება კონფიდენციალურობის მოვალეობას.

დადგენილი საპასუხო ზომები (იხ. 34-ე პუნქტი)

გ116. დადგენილი საპასუხო ზომები შესაძლოა ეხებოდეს ხარისხის რამდენიმე რისკს, რომლებიც, თავის მხრივ, დაკავშირებული იქნება ერთზე მეტ ხარისხის მიზანთან სხვადასხვა კომპონენტის ფარგლებში. მაგალითად, საჩივრებისა და ბრალდებებისთვის დადგენილი პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა ეხებოდეს რესურსების კომპონენტის ხარისხის მიზნებთან (მაგ., პერსონალის ერთგულება ხარისხის მიმართ) დაკავშირებულ ხარისხის რისკებს, სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებს, ასევე მმართველობასა და ხელმძღვანელობას. მხოლოდ დადგენილი საპასუხო ზომები, თავისთავად, საკმარისი არ არის ხარისხის მართვის სისტემის მიზნების მისაღწევად.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (იხ. 34(ა) პუნქტი)

გ117. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შესაძლოა მოიცავდეს დებულებებს, რომლებიც ეხება საფრთხეების გამოვლენას და შეფასებას და მათზე რეაგირების მიდგომას. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსი ამ მიზნისთვის ქმნის კონცეპტუალურ მიდგომას და კონცეპტუალური მიდგომის გამოყენებისას მოითხოვება, რომ ფირმამ გამოიყენოს გონიერი და ინფორმირებული მესამე მხარის ტესტი.

გ118. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შესაძლოა ფირმისთვის ადგენდეს დარღვევაზე რეაგირებასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსი შეიცავს ფირმისთვის მოთხოვნებს ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც ბესსს-ის კოდექსი ირღვევა, ასევე დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტების დარღვევასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს, რომლებიც მოიცავს გარე მხარეებისთვის ინფორმირების მოთხოვნებსაც.

გ119. სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევასთან დაკავშირებით ფირმას შეუძლია, მაგალითად, შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება შესაფერისი პერსონალისთვის;

- მნიშვნელოვანი დარღვევისა და სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვაზე მისი გავლენის შეფასება;
- ზომები, რომელიც უნდა გატარდეს დარღვევის შედეგების დამაკმაყოფილებლად მოსაგვარებლად, მათ შორის, იმისთვის, რომ შეძლებისდაგვარად სწრაფად გატარდეს ამგვარი ზომები;
- იმის დადგენა, უნდა მიეწოდოს თუ არა დარღვევის შესახებ ანგარიში გარე მხარეებს, როგორიცაა სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, რომლებთანაც დაკავშირებულია დარღვევა ან გარე საზედამხედველო ორგანო; და
- იმ პირ(ებ)ის მიმართ გასატარებელი სათანადო ზომების განსაზღვრა, რომელიც (რომლებიც) პასუხს აგებს (აგებენ) მოცემულ დარღვევაზე.

საჩივრები და ბრალდებები (იხ. 34(გ) პუნქტი)

გ120. საჩივრებსა და ბრალდებებთან დაკავშირებული პოლიტიკის ან პროცედურების დადგენა შესაძლოა ფირმას დაეხმაროს გარიგების შესახებ ისეთი ანგარიშების გაცემის თავიდან აცილებაში, რომელიც არ არის ადეკვატური. ეს ფირმას შესაძლოა დაეხმაროს ასევე:

- იმ პირთა, მათ შორის, ფირმის ხელმძღვანელი პირების გამოვლენასა და მათ მიმართ სათანადო ზომების გატარებაში, რომლებიც არ მოქმედებენ ან არ იქცევიან ისე, რომ წარმოაჩინონ ხარისხის მიმართ თავიანთი ერთგულება და განამტკიცონ ხარისხის მიმართ ფირმის ერთგულება; ან
- ხარისხის მართვის სისტემაში არსებული ნაკლოვანებების გამოვლენაში.

გ121. საჩივრები და ბრალდებები შეიძლება მოდიოდეს პერსონალისგან ან ფირმის გარე მხარეებისგან (მაგ., დამკვეთები, კომპონენტის აუდიტორები ან ფირმის ქსელში მომუშავე პირები).

ინფორმაცია, რომელიც ცნობილი გახდება დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმების ან გაგრძელების გადაწყვეტილების შემდეგ (იხ. 34(დ) პუნქტი)

გ122. ინფორმაცია, რომელიც ცნობილი გახდება მას შემდეგ, რაც ჩატარდება დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმების ან გაგრძელების პროცედურები, შესაძლოა:

- არსებობდა იმ დროს, როდესაც ფირმამ გადაწყვეტილება მიიღო დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე

დათანხმების ან გაგრძელების შესახებ, მაგრამ ფირმისთვის ცნობილი არ იყო ამგვარი ინფორმაცია; ან

- დდაკავშირებული იყოს ახალ ინფორმაციასთან, რომელიც ცნობილი გახდა მას შემდეგ, რაც გადაწყვეტილება მიიღეს დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმების, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გაგრძელების შესახებ.

ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში ისეთ გარემოებებთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელი საკითხების მაგალითები, როდესაც დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმების ან გაგრძელების პროცედურების ჩატარების შემდეგ ცნობილი გახდება ინფორმაცია, რომელიც გავლენას მოახდენდა ფირმის გადაწყვეტილებაზე დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმების ან გაგრძელების შესახებ

- კონსულტაციის გავლა ფირმის ფარგლებში ან იურისტთან;
- იმის განხილვა, არსებობს თუ არა რაიმე პროფესიული, საკანონმდებლო ან სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნა, რომელიც ფირმას ავალდებულებს გარიგების გაგრძელებას;
- დამკვეთის სათანადო დონის ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ან დამქირავებელ მხარესთან ერთად იმ ზომების განხილვა, რომლებიც შეიძლება ფირმამ გაატაროს შესაფერის ფაქტებსა და გარემოებებზე დაყრდნობით;
- როდესაც დადგინდება, რომ მიზანშეწონილია გარიგებიდან გამოსვლა:
  - ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან დამქირავებელი მხარის ინფორმირება ამ გადაწყვეტილებისა და გარიგებიდან გამოსვლის მიზეზების შესახებ;
  - იმის განხილვა, არსებობს თუ არა რაიმე პროფესიული, საკანონმდებლო ან სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნა ფირმისთვის, რომელიც ითვალისწინებს მარეგულირებელი ორგანოებისთვის ანგარიშის წარდგენას გარიგებიდან გამოსვლის შესახებ, ან ერთდროულად გარიგებიდან გამოსვლისა და დამკვეთთან ურთიერთობის შეწყვეტის შესახებ და გარიგებიდან გამოსვლის მიზეზების ახსნასაც.

გ123. გარკვეულ გარემოებებში იურისდიქციის კანონი ან რეგულირების სისტემა შესაძლოა ფირმას ავალდებულებდეს ამა თუ იმ დამკვეთისთვის გარიგების შესრულებაზე ან გაგრძელებაზე დათანხმებას, ან, სახელმწიფო სექტორის შემთხვევაში, შესაძლოა ფირმა დანიშნული იყოს საკანონმდებლო დებულებების მიხედვით.

ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში ისეთ გარემოებებთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელი საკითხების მაგალითები, როდესაც ფირმა ვალდებულია, დაეთანხმოს გარიგებას ან გააგრძელოს გარიგება, ან ფირმას არ შეუძლია გარიგებიდან გამოსვლა და ფირმისთვის ცნობილი გახდა ინფორმაცია, რომლის გამოც ფირმა, სხვა შემთხვევაში, უარს იტყოდა გარიგების შესრულებაზე ან შეწყვეტდა გარიგებას

- ფირმა იხილავს ამ ინფორმაციის გავლენას გარიგების შესრულებაზე;
- ფირმა ამ ინფორმაციას აწვდის გარიგების პარტნიორს და გარიგების პარტნიორისგან ითხოვს გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის მასშტაბისა და სიხშირის გაზრდას;
- ფირმა გარიგების გუნდში ნიშნავს უფრო გამოცდილ პერსონალს;
- ფირმა გადაწყვეტს, რომ უნდა ჩატარდეს გარიგების ხარისხის მიმოხილვა.

კომუნიკაცია გარე მხარეებთან (იხ. 34(ე) პუნქტი)

გ124. ფირმის შესაძლებლობა, შეინარჩუნოს დაინტერესებული მხარეების ნდობა თავისი გარიგებების ხარისხის მიმართ, შესაძლოა გაუმჯობესდეს, თუ ფირმა რელევანტურ, საიმედო და გამჭვირვალე ინფორმაციას მიაწვდის მათ იმ ღონისძიებებისა და მათი ეფექტიანობის შესახებ, რომლებიც გაატარა ხარისხის მისაღწევად.

გ125. გარე მხარეები, რომლებიც, სავარაუდოდ, გამოიყენებენ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ ინფორმაციას და ფირმის ხარისხის მართვის სისტემით მათი დაინტერესების დონე შესაძლოა განსხვავდებოდეს სხვადასხვა ფირმისთვის, ფირმისა და მისი გარიგებების ხასიათისა და გარემოებებიდან გამომდინარე.

გარე მხარეთა მაგალითები, რომლებიც, სავარაუდოდ, გამოიყენებენ ინფორმაციას ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ

- ფირმის დამკვეთების ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შესაძლოა ამ ინფორმაციას იყენებდნენ იმის დასადგენად, უნდა დანიშნონ თუ არა მოცემული ფირმა ამა თუ იმ გარიგების შესასრულებლად;
- შესაძლოა გარე საზედამხედველო ორგანოებმა გამოთქვეს სურვილი იმ ინფორმაციის მიღების თაობაზე, რომელიც მათ დაეხმარება მოცემული იურისდიქციის ფარგლებში გარიგებების ხარისხის მონიტორინგთან დაკავშირებული თავიანთი პასუხისმგებლობების შესრულებაში, ასევე ფირმების მიერ შესრულებული სამუშაოების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში;
- ამგვარ ინფორმაციას შესაძლოა ითხოვდნენ სხვა ფირმები, რომლებიც ფირმის სამუშაოს იყენებენ გარიგებების შესასრულებლად (მაგ., ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებით);
- შესაძლოა ამგვარი ინფორმაციის მიღების სურვილი გამოთქვეს ფირმის გარიგების ანგარიშების სხვა მომხმარებლებმა, მაგალითად, ინვესტორებმა, რომლებიც გარიგების ანგარიშებს გადაწყვეტილებების მისაღებად იყენებენ.

გ126. გარე მხარეებისთვის მიწოდებული ინფორმაცია ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ, მათ შორის, ინფორმაცია, რომელიც მიეწოდა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმის თაობაზე, ხარისხის მართვის სისტემა როგორ უწყობს ხელს მუდმივად ხარისხიანი გარიგებების შესრულებას, შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:

- ფირმის ხასიათი და გარემოებები, მაგალითად, მისი ორგანიზაციული სტრუქტურა, ბიზნესმოდელი, სტრატეგია და საოპერაციო გარემო;
- ფირმის მმართველობა და ხელმძღვანელობა, მაგალითად, მისი კულტურა, როგორ წარმოაჩენს იგი ხარისხის მიმართ ერთგულებას და ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით განაწილებული როლები, პასუხისმგებლობები და უფლებამოსილებები;
- როგორ ასრულებს ფირმა თავის პასუხისმგებლობას სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს;

- ფაქტორები, რომლებიც ხელს უწყობს გარიგებების ხარისხის უზრუნველყოფას, მაგალითად, ამგვარი ინფორმაცია შესაძლოა წარმოდგენილი იყოს გარიგების ხარისხის მაჩვენებლების სახით, მათ ნარატიულ განმარტებებთან ერთად;

- ფირმის მონიტორინგის ღონისძიებებისა და გარე ინსპექტირების შედეგები და როგორ გამოასწორა ფირმამ გამოვლენილი ნაკლოვანებები ან რა ზომებს ატარებს ამასთან დაკავშირებით;

- 53-54-ე პუნქტების შესაბამისად განხორციელებული შეფასება იმისა, ხარისხის მართვის სისტემა უზრუნველყოფს თუ არა ფირმას დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ სისტემის მიზნები მიღწეულია და შეფასების შედეგად გამოტანილი დასკვნა, მათ შორის, განსჯის საფუძველი, რომელიც გამოიყენეს შეფასებისთვის და დასკვნების გამოსატანად;

- როგორი რეაგირება მოახდინა ფირმამ ახალ მოვლენებსა და ფირმის ან გარიგებების გარემოებების ცვლილებებზე, მათ შორის, რა რეაგირება მოახდინა ამგვარ ცვლილებებზე ხარისხის მართვის სისტემამ;

- ურთიერთკავშირი ფირმასა და ქსელს შორის, ქსელის მთლიანი სტრუქტურა, ქსელის მოთხოვნებისა და ქსელის მომსახურების სახეების აღწერა, ფირმისა და ქსელის პასუხისმგებლობები (მათ შორის, დაფიქსირება ფაქტისა, რომ ფირმას აკისრია საბოლოო პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვის სისტემაზე) და ინფორმაცია, რომელიც ეხება ქსელის მონიტორინგის ღონისძიებების საერთო მასშტაბს და ქსელის ყველა ფირმაში ჩატარებული მონიტორინგის შედეგებს.

კომუნიკაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან
(იხ. 34(ე)(i) პუნქტი)

გ127. ფირმის ან გარიგების გუნდის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმაციის მიწოდების ფორმა შესაძლოა დამოკიდებული იყოს ფირმის პოლიტიკაზე ან პროცედურებზე და კონკრეტული გარიგების გარემოებებზე.

გ128. ასს 260 (გადასინჯული) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმაციის მიწოდებაზე აუდიტორის პასუხისმგებლობას და ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ სათანადო პირ(ებ)ის განსაზღვრას სუბიექტის

მართვის სტრუქტურაში, ვისაც უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია[19], ასევე კომუნიკაციის პროცესს[20]. გარკვეულ გარემოებებში შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს ინფორმაციის მიწოდება ისეთი სუბიექტების მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, რომლებიც არ არიან საფონდო ბირჟაზე კოტირებული (ან როდესაც სხვა გარიგებები სრულდება). მაგალითად, საზოგადოებრივი დაინტერესების პირები ან საზოგადოების წინაშე ანგარიშვალდებულების მახასიათებლების მქონე სუბიექტები, როგორიცაა:

- სუბიექტები, რომლებიც ფიდუციარული მართვის უფლებით ფლობენ მრავალრიცხოვანი დაინტერესებული მხარის მნიშვნელოვანი მოცულობის აქტივებს, მათ შორის, საფინანსო დაწესებულებები, როგორიცაა გარკვეული ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები და საპენსიო ფონდები;
- სუბიექტები, რომლებსაც მაღალი საზოგადოებრივი სტატუსი აქვთ, ან რომელთა ხელმძღვანელობას ან მესაკუთრეებს აქვთ მაღალი საზოგადოებრივი სტატუსი;
- სუბიექტები, რომლებსაც მრავალრიცხოვანი და ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეები ჰყავს.

სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ129. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის სიდიდისა და სირთულის, მისი დაინტერესებული მხარეების სპექტრის, სუბიექტის მიერ გაწეული მომსახურებების სპეციფიკისა და ასევე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების როლისა და პასუხისმგებლობის გათვალისწინებით, ფირმამ შესაძლოა გადაწყვიტოს, რომ მიზანშეწონილია სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმაციის მიწოდება იმის თაობაზე, ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა როგორ უწყობს ხელს მუდმივად ხარისხიანი გარიგებების შესრულებას,

იმის დადგენა, როდის არის მიზანშეწონილი ინფორმაციის მიწოდება გარე მხარეებისთვის (იხ. 34(ე)(ii) პუნქტი)

გ130. იმის დადგენა, მიზანშეწონილია თუ არა გარე მხარეების ინფორმირება ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ, აუდიტორის

19. ასს 260 (გადასინჯული) – *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“*, 11-13-ე პუნქტები.

20. ასს 260 (გადასინჯული), 18-22-ე პუნქტები.

პროფესიული განსჯის საგანია და ამ გადაწყვეტილებაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს შემდეგი საკითხები:

- ფირმის მიერ შესრულებული გარიგებების ტიპები და იმ სუბიექტების ტიპები, რომლებისთვისაც გარიგებები სრულდება;
- ფირმის სპეციფიკა და გარემოებები;
- ფირმის საოპერაციო გარემოს სპეციფიკა, როგორიცაა სამეწარმეო საქმიანობის გაძღოლის ტრადიციული მეთოდები ფირმის იურისდიქციაში და იმ ფინანსური ბაზრების მახასიათებლები, სადაც ფირმა საქმიანობს;
- რა მოცულობის ინფორმაცია მიაწოდა უკვე ფირმამ გარე მხარეებს ამა თუ იმ კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის შესაბამისად (ე.ი. აუცილებელია თუ არა დამატებითი საკითხების ინფორმირება, ხოლო თუ ასეა, კონკრეტულად რა საკითხების შესახებ უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია);
- ფირმის იურისდიქციაში არსებული დაინტერესებული მხარეების მოლოდინი, მათ შორის, რა სახის დაინტერესება გამოხატეს გარე მხარეებმა მოცემული ფირმის მიერ შესრულებული გარიგებების შესახებ და ამგვარი გარიგების შესრულებისთვის განკუთვნილი ფირმის პროცესები;
- იურისდიქციის ტენდენციები;
- ინფორმაცია, რომელიც უკვე ხელმისაწვდომია გარე მხარეებისთვის;
- როგორ შეუძლიათ გარე მხარეებს ამ ინფორმაციის გამოყენება და მათი საერთო წარმოდგენა იმ საკითხების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია ფირმის ხარისხის მართვის სისტემასა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან ან მიმოხილვასთან, ან სხვა ტიპის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებთან;
- გარე მხარეების ინფორმირებით განპირობებული საზოგადოებრივი სარგებელი და გონივრული იქნება თუ არა იმის მოლოდინი, რომ ეს სარგებელი გადაწონის ამგვარი ინფორმირების დანახარჯებს (ფულად ან სხვა სახის დანახარჯებს).

ზემოაღნიშნულმა საკითხებმა შესაძლოა გავლენა იქონიოს ასევე ფირმის მიერ მიწოდებულ ინფორმაციაზე და ინფორმირების ხასიათზე, დროზე, მოცულობასა და შესაბამის ფორმაზე.

გარე მხარეების ინფორმირების ხასიათი, დრო, მოცულობა და მიზანშეწონილი ფორმა (იხ. 34(ე) (iii) პუნქტი)

გ131. გარე მხარეებისთვის მისაწოდებელი ინფორმაციის მომზადებისას ფირმას შეუძლია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- წარდგენილი ინფორმაცია უშუალოდ ფირმის კონკრეტულ გარემოებებს ეხება. ფირმის ანგარიშში ფირმის კონკრეტულ გარემოებებთან საკითხების უშუალოდ დაკავშირებით, სავარაუდოდ, მინიმუმამდე იქნება დაყვანილი იმის ალბათობა, რომ დროთა განმავლობაში ამგვარი ინფორმაცია ზედმეტად სტანდარტიზებული და ნაკლებად სასარგებლო გახდება;
- ინფორმაცია წარმოდგენილია ნათლად და გასაგებად, ხოლო ინფორმაციის წარდგენის მეთოდი არც შეცდომაში შეიყვანს ამ ინფორმაციის მომხმარებლებს და არც მიზანშეუწონელ გავლენას არ იქონიებს მათზე (მაგ., ინფორმაცია იმგვარად არის წარმოდგენილი, რომ სათანადოდ არის დაბალანსებული განსახილველი საკითხების დადებითი და უარყოფითი ასპექტები);
- წარდგენილი ინფორმაცია არის ზუსტი და სრულყოფილი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, და არ შეიცავს დამაბნეველ ინფორმაციას;
- წარდგენილ ინფორმაციაში გათვალისწინებულია იმ მომხმარებლებისთვის საჭირო ყველანაირი ინფორმაცია, რომლებისთვისაც ის არის განკუთვნილი. მომხმარებლებისთვის ინფორმაციის საჭიროების საკითხის განხილვისას ფირმას შეუძლია გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები: ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე, რომელსაც მომხმარებლები, სავარაუდოდ, საზრიანად მიიჩნევენ და მომხმარებლებს შესაბამის ინფორმაციაზე მიუწვდებათ თუ არა ხელი სხვა წყაროებიდან (მაგ., ფირმის ვებგვერდი).

გ132. ფირმა მიმართავს პროფესიულ განსჯას კონკრეტულ გარემოებებში გარე მხარის ინფორმირებისთვის შესაფერისი ფორმის განსაზღვრისას, მათ შორის, იმ ინფორმაციისთვის, რომელიც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიეწოდება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, რაც შეიძლება განხორციელდეს სიტყვიერად ან წერილობით. შესაბამისად, ინფორმირებისთვის გამოყენებული ფორმა შესაძლოა განსხვავებული იყოს.

გარე მხარეებისთვის ინფორმაციის მიწოდების მიზანშეწონილი ფორმების მაგალითები

- გამჭვირვალობის ანგარიშის ან აუდიტის ხარისხის შესახებ ანგარიშის გამოქვეყნება;
- მიზნობრივი წერილობითი ინფორმაცია კონკრეტული დაინტერესებული მხარეებისთვის (მაგ., ინფორმაცია ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შედეგების შესახებ);
- უშუალო გასაუბრება და ურთიერთქმედება გარე მხარესთან (მაგ., განხილვა გარიგების გუნდსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებთან);
- ვებგვერდი;
- ციფრული მედიასაშუალებების სხვა ფორმები, როგორიცაა სოციალური მედია, ან საქმიანი საუბრები/შეხვედრები ან პრეზენტაციები ინტერნეტტრანსლაციის ან ვიდეოს მეშვეობით.

გარიგებები, რომლებიც ექვემდებარება გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებას

გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება კანონმდებლობით მოითხოვება (იხ. 34(ვ) (ii) პუნქტი)

გ133. გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება შესაძლოა კანონმდებლობით მოითხოვებოდეს, მაგალითად, იმ სუბიექტების აუდიტის გარიგების, რომლებიც:

- არიან საზოგადოებრივი დაინტერესების პირები კონკრეტული იურისდიქციის განმარტების მიხედვით;
- საქმიანობენ სახელმწიფო სექტორში ან სახელმწიფოს მიერ ფინანსდებიან, ან საზოგადოების წინაშე ანგარიშვალდებული სუბიექტები არიან;
- საქმიანობენ გარკვეულ დარგებში (მაგ., საფინანსო დაწესებულებები, როგორიცაა ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები და საპენსიო ფონდები);
- აკმაყოფილებენ აქტივებისთვის დადგენილ გარკვეულ ზღვარს; ან
- იმყოფებიან სასამართლოს ან სასამართლო პროცესის მართვის ქვეშ (მაგ., ლიკვიდაცია).

გარიგების ხარისხის მიმოხილვა, როგორც ერთ ან რამდენიმე ხარისხის რისკზე რეაგირების საპასუხო ზომა (იხ. 34(ვ) (iii) პუნქტი)

გ134. ინფორმაცია, რომელიც ფირმამ მოიპოვა 25 (ა) (ii) პუნქტის შესაბამისად იმ პირობების, მოვლენების, გარემოებების, ქმედებების ან აკრძალვების შესწავლის შედეგად, რომლებიც უარყოფით გავლენას ახდენს ხარისხის მიზნების მიღწევაზე, დაკავშირებულია ფირმის მიერ შესრულებული გარიგებების ხასიათსა და გარემოებებთან. ერთ ან რამდენიმე ხარისხის რისკზე რეაგირების მიზნით საპასუხო ზომების შერჩევისა და გატარებისას, ხარისხის რისკებისთვის მინიჭებული შეფასებების მიზეზების გათვალისწინებით, ფირმამ შესაძლოა გადაწყვიტოს, რომ გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება არის ადეკვატური საპასუხო ზომა.

ისეთი პირობების, მოვლენების, გარემოებების, ქმედებების ან აკრძალვების მაგალითები, რომლებიც იწვევს ერთ ან რამდენიმე ხარისხის რისკს, რომლისთვისაც ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება შესაძლოა ერთ-ერთი ადეკვატური ზომა იყოს

რომლებიც დაკავშირებულია ფირმის მიერ შესრულებული გარიგებებისა და მათ შესახებ გასაცემი ანგარიშების ტიპებთან:

- გარიგებები, რომლებსაც მაღალი დონის სირთულე ახასიათებს ან რომლებიც მაღალი დონის განსჯას საჭიროებს:
  - ისეთი დარგის სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომლის სააღრიცხვო შეფასებებთან, როგორც წესი, მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული (მაგ., ზოგიერთი მსხვილი საფინანსო დაწესებულება ან სამთო-მომპოვებელი დარგის სუბიექტი), ან სუბიექტების, რომლებისთვისაც დამახასიათებელია ისეთ პირობებთან ან მოვლენებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა მათი ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით;
  - მარწმუნებელი გარიგებები, რომელთა განსახილველი საგნის გასაზომად ან შესაფასებლად, შესაფერისი კრიტერიუმების გამოყენებით, აუცილებელია სპეციალიზებული უნარები და ცოდნა (მაგ., სათბურის გაზის ანგარიში, რომლის რაოდენობრივ მონაცემებთან მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული);
- გარიგებები, სადაც პრობლემები გამოვლინდა, მაგალითად, აუდიტის გარიგებები, რომელთათვისაც განმეორებით ჩატარე-

ბული შიდა ან გარე ინსპექტირების შედეგად შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები გამოსწორებული არ არის, ან არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ შესადარის ინფორმაციაში;

- გარიგებები, რომლებთან დაკავშირებითაც უჩვეულო გარემოებები გამოვლინდა ფირმის მიერ დათანხმებისა და გაგრძელების პროცედურების ჩატარებისას (მაგ., ახალი დამკვეთი, რომელსაც უთანხმოება ჰქონდა წინამორბედ აუდიტორთან ან მარწმუნებელი მომსახურების შემსრულებელ პრაქტიკოსთან);
- გარიგებები, რომლებიც ითვალისწინებს პრაქტიკოსის ანგარიშის წარდგენას ფინანსურ ან არაფინანსურ ინფორმაციაზე, რომლის ჩართვა მოსალოდნელია მარეგულირებელი ორგანოსთვის წარდგენილ ანგარიშში და შესაძლოა მოითხოვდეს მაღალი დონის განსჯას, როგორიცაა, მაგალითად, პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც უნდა ჩაირთოს პროსპექტში.

რომლებიც დაკავშირებულია იმ სუბიექტების ტიპებთან, რომელთათვისაც გარიგებები სრულდება:

- ახალაღმოცენებული დარგების სუბიექტები ან ის სუბიექტები, რომლებთანაც ფირმას არა აქვს წინა წლების მუშაობის გამოცდილება;
- სუბიექტები, რომელთა მიმართაც შენიშვნები იყო გამოთქმული ფასიანი ქაღალდების ან პრუდენციული ზედამხედველობის მარეგულირებელი ორგანოების მიერ გამოქვეყნებულ ინფორმაციაში;
- სუბიექტები, რომლებიც არ არიან საფონდო ბირჟაზე კოტირებულები, მაგრამ შესაძლოა საზოგადოებრივი დაინტერესების პირები იყვნენ ან საზოგადოების წინაშე გააჩნდეთ ანგარიშვალდებულება, მაგალითად:
    - სუბიექტები, რომლებიც ფიდუციარული მართვის უფლებით ფლობენ მრავალრიცხოვანი დაინტერესებული მხარის, მათ შორის, საფინანსო დაწესებულებების მნიშვნელოვანი მოცულობის აქტივებს, როგორიცაა ზოგიერთი ბანკი, სადაზღვევო კომპანია და საპენსიო ფონდი, რომლებისთვისაც გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება სხვა შემთხვევაში არ იქნებოდა სავალდებულო კანონმდებლობის მიხედვით;

- სუბიექტები, რომლებსაც მაღალი საზოგადოებრივი სტატუსი აქვთ, ან რომელთა ხელმძღვანელობას ან მესაკუთრეებს აქვთ მაღალი საზოგადოებრივი სტატუსი;
- სუბიექტები, რომლებსაც მრავალრიცხოვანი და ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეები ჰყავს.

გ135. ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ფირმის საპასუხო ზომები შესაძლოა გარიგებებისთვის ითვალისწინებდეს სხვა ფორმის მიმოხილვას, რაც არ არის გარიგების ხარისხის მიმოხილვა. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის ფირმის საპასუხო ზომები შესაძლოა მოიცავდეს გარიგების გუნდის იმ პროცედურების მიმოხილვას, რომლებიც დაკავშირებულია მნიშვნელოვან რისკებთან, ან სპეციალიზებული ტექნიკური ცოდნისა და გამოცდილების მქონე პერსონალის ზოგიერთი მნიშვნელოვანი განსჯის მიმოხილვას. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა ჩატარდეს გარიგების ამგვარი სხვა ტიპის მიმოხილვაც და გარიგების ხარისხის მიმოხილვაც.

გ136. გარკვეულ ვითარებაში, ფირმამ შესაძლოა დაასკვნას, რომ არ არსებობს ისეთი აუდიტი ან სხვა გარიგებები, რომლებისთვისაც გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ან გარიგების სხვა ფორმის მიმოხილვის ჩატარება სათანადო საპასუხო ზომა იქნება ხარისხის რისკებზე რეაგირების თვალსაზრისთ.

სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ137. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებისა და მათი გარემოებების სპეციფიკამ (მაგ., მათი სიდიდე და სირთულე, დაინტერესებული მხარეების ფართო სპექტრი ან მათ მიერ გაწეული მომსახურების სპეციფიკა) შესაძლოა გამოიწვიოს ხარისხის გარკვეული რისკების წარმოშობა. ასეთ შემთხვევაში, ფირმას შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება სათანადო საპასუხო ზომა იქნება ხარისხის ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის. შესაძლოა კანონმდებლობა დამატებით საანგარიშგებო მოთხოვნებს ადგენდეს სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორებისთვის (მაგ., ცალკე ანგარიში კანონმდებლობის დარღვევების შესახებ საკანონმდებლო ან სხვა სამთავრობო ორგანოში წარსადგენად, ან ამგვარი შემთხვევების შესახებ ინფორმირება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში). ასეთ შემთხვევაში, როდესაც ფირმა ადგენს, გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება არის თუ არა სათანადო საპასუხო ზომა, მას შეუძლია ასევე ამგვარი

ანგარიშების სირთულის ან მომხმარებლებისთვის მათი მნიშვნელობის გათვალისწინება.

მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესი (იხ. 35-47-ე პუნქტები)

გ138. გარდა იმისა, რომ მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის მეშვეობით შესაძლებელია ხარისხის მართვის სისტემის შეფასება, იგი ხელს უწყობს ასევე გარიგების ხარისხისა და ხარისხის მართვის სისტემის პროაქტიულ და უწყვეტ გაუმჯობესებას. მაგალითად:

- თუ გავითვალისწინებთ ხარისხის მართვის სისტემის თანდაყოლილ შეზღუდვებს, მაშინ ფირმის მიერ ნაკლოვანებების გამოვლენა არ მიიჩნევა უჩვეულო მოვლენად და ეს არის ხარისხის მართვის სისტემის მნიშვნელოვანი ასპექტი, ვინაიდან ნაკლოვანებების მყისიერად გამოვლენა ფირმას მათი გამოსწორების საშუალებას აძლევს დროულად და ეფექტურად და ხელს უწყობს კულტურის უწყვეტ გაუმჯობესებას;

- მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგად ფირმამ შესაძლოა ისეთი ინფორმაცია მოიპოვოს, რომელიც მას, აღმოჩენილ ფაქტზე სათანადო რეაგირების წყალობით, შემდგომში ნაკლოვანების წარმოშობის თავიდან აცილების საშუალებას მისცემს.

მონიტორინგის ღონისძიებების შემუშავება და გატარება (იხ. 37-38-ე პუნქტები)

გ139. ფირმის მონიტორინგის ღონისძიებები შესაძლოა მოიცავდეს როგორც უწყვეტ, ისე პერიოდულ ღონისძიებებს. როგორც წესი, მონიტორინგის უწყვეტი ღონისძიებები რუტინული პროცედურებია, რომლებიც ფირმის პროცესებშია ინტეგრირებული და ტარდება რეალური დროის რეჟიმში, რეაგირებს შეცვლილ პირობებზე. მონიტორინგის პერიოდულ ღონისძიებებს ფირმა გარკვეული ინტერვალებით ატარებს. მეტ-წილ შემთხვევებში მონიტორინგის უწყვეტი ღონისძიებების შედეგად უფრო დროულად მიიღება ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ ინფორმაცია.

გ140. მონიტორინგის ღონისძიებები შესაძლოა ითვალისწინებდეს დაურულებელი გარიგებების ინსპექტირებას. ამგვარი ინსპექტირების მიზანია იმის დადგენა, ხარისხის მართვის სისტემის ესა თუ ის ასპექტი არის თუ არა იმგვარად შემუშავებული, დანერგილი და იმგვარად ფუნქციონირებს თუ არა, როგორც გამიზნული იყო. გარკვეულ გარემოებებში, შესაძლოა ხარისხის მართვის სისტემა ითვალისწინებდეს დაუსრულებელი გარიგებების მიმოხილვის-

თვის განკუთვნილ საპასუხო ზომებსაც, რომლებიც, თავისი ბუნებით, გარიგების მიმდინარეობისას ჩატარებულ ინსპექტირებას ჰგავს (მაგ., მიმოხილვა, რომლის მიზანია ხარისხის მართვის სისტემის გაუმართაობის ან ხარვეზების გამოვლენა და ამით ხარისხის რისკის წარმოქმნის პრევენცია). ღონისძიების შემუშავებისა და გატარებისას ფირმას სახელმძღვანელოდ გამოადგება მისი მიზანი და ასევე სად იქნება ჩართული ეს ღონისძიება ხარისხის მართვის სისტემაში (მაგ., ეს გარიგების მიმდინარეობისას ჩასატარებელი ინსპექტირებაა, რომელიც მონიტორინგის ღონისძიებას წარმოადგენს თუ გარიგების მიმოხილვა, რომელიც არის ხარისხის რისკზე რეაგირების საპასუხო ზომა).

გ141. მონიტორინგის ღონისძიებების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს სხვა საკითხებიც, მათ შორის:

- ფირმის სიდიდე, სტრუქტურა და ორგანიზაციული ფორმა;
- ფირმის ქსელის მონაწილეობა მონიტორინგის ღონისძიებებში;
- რესურსები, რომელთა გამოყენებასაც ფირმა აპირებს მონიტორინგის ღონისძიებებში, მაგალითად, სტ გამოყენებითი პროგრამები.

გ142. როდესაც მონიტორინგის ღონისძიებები ტარდება, ფირმამ შესაძლოა დაადგინოს, რომ აუცილებელია მონიტორინგის ღონისძიებების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლა, მაგალითად, როდესაც აღმოჩენილი ფაქტები მიანიშნებს უფრო ფართო მონიტორინგის ღონისძიებების ჩატარების აუცილებლობაზე.

ფირმის რისკის შეფასების პროცესისა და მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შემუშავება (იხ. 37(გ) პუნქტი)

გ143. ფირმის რისკის შეფასების პროცესის ორგანიზების ფორმა (მაგ., ცენტრალიზებული ან დეცენტრალიზებული პროცესი, ან მიმოხილვების სიხშირე) შესაძლოა გავლენას ახდენდეს მონიტორინგის ღონისძიებების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, მათ შორის, ფირმის რისკის შეფასების პროცესთან დაკავშირებულ მონიტორინგის ღონისძიებებზე.

გ144 ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის ორგანიზების ფორმა (ე.ი. მონიტორინგისა და რემედიაციის ზომების ხასიათი, ვადები და მოცულობა ფირმისა და მისი გარემოებების ხასიათის გათვალისწინებით) შესაძლოა გავლენას ახდენდეს მონიტორინგის ღონისძიებებზე, რომლებსაც ფირმა ატარებს იმის დასადგენად,

მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესით მიიღწევა თუ არა 35-ე პუნქტში აღწერილი მიზანი.

გრადაციის საილუსტრაციო მაგალითი მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის მონიტორინგის ღონისძიებებისთვის

- ნაკლებად რთულ ფირმაში მონიტორინგის ღონისძიებები შესაძლოა მარტივი იყოს, ვინაიდან ინფორმაცია მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შესახებ შესაძლოა ადვილად ხელმისაწვდომი იყოს ფირმის ხელმძღვანელობის ცოდნის სახით, რომელიც ეყრდნობა ხარისხის მართვის სისტემასთან მათი ურთიერთქმედების სიხშირეს, გატარებული მონიტორინგის ღონისძიებების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგებსა და ამ შედეგებზე რეაგირებისთვის ფირმის მიერ განხორციელებულ ქმედებებს;
- უფრო რთულ ფირმაში, მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის მონიტორინგის ღონისძიებები შესაძლოა სპეციალურად შემუშავებული იყოს იმის დასადგენად, მონტორინგისა და რემედიაციის პროცესიდან მიიღება თუ არა რელევანტური, საიმედო და დროული ინფორმაცია ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ და პროცესი სათანადოდ რეაგირებს თუ არა გამოვლენილ ნაკლოვანებებზე.

ხარისხის მართვის სისტემის ცვლილებები (იხ. 37(დ) პუნქტი)

გ145. ხარისხის მართვის სისტემის ცვლილებები შესაძლოა მოიცავდეს:

- ხარისხის მართვის სისტემაში გამოვლენილ ნაკლოვანებასთან დაკავშირებულ ცვლილებებს;
- ხარისხის მიზნების, ხარისხის რისკების ან საპასუხო ზომების ცვლილებებს, რაც განპირობებულია ფირმისა და მისი გარიგებების ხასიათსა და გარემოებებში მომხდარი ცვლილებებით.

როდესაც რაიმე ცვლილება ხდება, ფირმის მიერ ადრე გატარებული მონიტორინგის ღონისძიებები შესაძლოა ფირმას ვეღარ უზრუნველყოფდეს ისეთი ინფორმაციით, რომელიც დაეხმარება ხარისხის მართვის სისტემის შეფასებაში და, მაშასადამე, ფირმის მონიტორინგის ღონისძიებები შესაძლოა მოიცავდეს სისტემის შეცვლილი ნაწილების მონიტორინგის ჩატარებას.

ადრე გატარებული მონიტორინგის ღონისძიებები (იხ. 37(ე) პუნქტი)

გ146. ფირმის მიერ ადრე გატარებული მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგები შესაძლოა მიანიშნებდეს სისტემის ისეთ ნაწილებზე, სადაც შესაძლებელია ნაკლოვანების წარმოშობა, კერძოდ ისეთ სფეროებზე, რომელთანაც დაკავშირებულია ნაკლოვანებების გამოვლენის ისტორია.

გ147. ფირმის მიერ ადრე გატარებული მონიტორინგის ღონისძიებები შესაძლოა ფირმას ვეღარ უზრუნველყოფდეს ისეთი ინფორმაციით, რომელიც მას დაეხმარება სისტემის შეფასებაში, მათ შორის, ხარისხის მართვის სისტემის ისეთი ნაწილების შესახებ ინფორმაციაც, რომლებიც არ შეცვლილა, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, თუ მონიტორინგის ღონისძიებების გატარების შემდეგ გარკვეული დროა გასული.

სხვა შესაფერისი ინფორმაცია (იხ. 37(ვ) პუნქტი)

გ148. 37 (ვ) პუნქტში მითითებული რესურსების წყაროების გარდა სხვა შესაფერის ინფორმაციას მიეკუთვნება მაგალითად:

- ფირმის ქსელის მიერ 50 (გ) და 51 (ბ) პუნქტების შესაბამისად მოწოდებული ინფორმაცია ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ, მათ შორის, ქსელის ის მოთხოვნები ან მომსახურებები, რომლებიც ფირმამ გაითვალისწინა თავის ხარისხის მართვის სისტემაში;
- მომსახურების პროვაიდერის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია იმ რესურსების შესახებ, რომლებსაც ფირმა იყენებს ხარისხის მართვის სისტემაში;
- მარეგულირებელი ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაცია იმ სუბიექტების შესახებ, რომლებისთვისაც ფირმა ასრულებს გარიგებებს, მაგალითად, ფასიანი ქაღალდების მარეგულირებელი ორგანოსგან მიღებული ინფორმაცია იმ სუბიექტების შესახებ, რომლებისთვისაც ფირმა ასრულებს გარიგებებს (მაგ., კანონდარღვევები სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში).

გ149. გარე ინსპექტირების შედეგები ან სხვა შესაფერისი ინფორმაცია როგორც შიდა, ისე გარე, შესაძლოა იმაზე მიანიშნებდეს, რომ ფირმის მიერ ადრე ჩატარებულმა მონიტორინგის ღონისძიებებმა ხარისხის მართვის სისტემაში ვერ გამოავლინა რომელიმე ნაკლოვანება. ამ ინფორმაციამ შესაძლოა გავლენა იქონიოს ფირმის მიერ მონიტორინგის ღონისძიებების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განხილვის საჭიროების საკითხზე.

გ150. გარე ინსპექტირება არ არის ფირმის შიდა მონიტორინგის ღონისძიებების შემცვლელი. თუმცა, გარე ინსპექტირების შედეგებიდან მიიღება ინფორმაცია მონიტორინგის ღონისძიებების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ.

გარიგების შემოწმება (იხ. 38-ე პუნქტი)

გ151. *37-ე პუნქტში განხილული საკითხების მაგალითები, რომელთა გათვალისწინება ფირმას შეუძლია დასრულებული გარიგებების შესარჩევად ინსპექტირებისთვის*

- ისეთ პირობებთან, მოვლენებთან, გარემოებებთან, ქმედებებთან ან აკრძალვებთან დაკავშირებით, რომლებიც წარმოშობს ხარისხის რისკებს:
  - ფირმის მიერ შესრულებული გარიგებების ტიპები და ფირმის გამოცდილების დონე ამ ტიპის გარიგებების შესრულებაში;
  - იმ სუბიექტების ტიპები, რომლებისთვისაც სრულდება გარიგებები, მაგალითად:
    - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტები;
    - სუბიექტები, რომლებიც ახლად აღმოცენებულ დარგებში საქმიანობენ;
    - ისეთი დარგების სუბიექტები, რომლებთანაც დაკავშირებულია მაღალი დონის სირთულე ან განსჯა;
    - ისეთი დარგის სუბიექტები, რომელიც ფირმისთვის ახალია;
  - გარიგების პარტნიორების პარტნიორებად ყოფნის ვადა და გამოცდილება;
- დასრულებული გარიგებების, მათ შორის, გარიგების თითოეული პარტნიორის გარიგებების წინა ინსპექტირების შედეგები;
- სხვა შესაფერის ინფორმაციასთან დაკავშირებით:
  - საჩივრები და ბრალდებები გარიგების პარტნიორის შესახებ;
  - გარე ინსპექტირების შედეგები, მათ შორის, გარიგების თითოეული პარტნიორისთვის;
  - ფირმის მიერ განხორციელებული შეფასების შედეგები, რომელიც ეხება ხარისხის მიმართ გარიგების თითოეული პარტნიორის ერთგულებას.

გ152. ფირმას, დასრულებული გარიგებების ინსპექტირების გარდა, სხვა სახის მონიტორინგის ღონისძიებების გატარებაც შეუძლია იმის დასადგენად, გარიგებები შესრულდა თუ არა ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად. ზემოაღნიშნული მონიტორინგის ღონისძიებები შესაძლოა გატარდეს გარკვეული გარიგებების ან პარტნიორების მიმართ. ამგვარი მონიტორინგის ღონისძიებების ხასიათისა და მოცულობის და მისი შედეგების გამოყენება ფირმას შეუძლია იმის დასადგენად:

- რომელი დასრულებული გარიგებები შეარჩიოს ინსპექტირებისთვის;
- გარიგების რომელი პარტნიორები შეარჩიოს ინსპექტირებისთვის;
- რამდენად ხშირად უნდა შეარჩიოს გარიგების თითოეული პარტნიორი ინსპექტირებისთვის; ან
- გარიგების რომელი ასპექტები უნდა განიხილოს დასრულებული გარიგებების ინსპექტირებისას.

გ153. გარიგების თითოეული პარტნიორის დასრულებული გარიგებების ინსპექტირება ციკლურ საფუძველზე შესაძლოა ფირმას დაეხმაროს მონიტორინგის ჩატარებაში იმის დასადგენად, გარიგების პარტნიორებმა შეასრულეს თუ არა მათზე დაკისრებული საერთო პასუხისმგებლობა, რომელიც ეხება იმ გარიგებების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფას, რომლის პარტნიორებადაც არიან დანიშნულები.

მაგალითი იმის შესახებ, როგორ შეუძლია ფირმას ციკლურ საფუძველზე გარიგების თითოეული პარტნიორის დასრულებული გარიგებების ინსპექტირების ჩატარება

ფირმას დასრულებული გარიგებების შესამოწმებლად შეუძლია ისეთი პოლიტიკისა და პროცედურების დაწესება, რომლებიც:

- ადგენს სტანდარტულ პერიოდს ინსპექტირების ციკლისთვის, მაგალითად, გარიგების იმ პარტნიორების დასრულებული გარიგებების ინსპექტირება ყოველ სამ წელიწადში ერთხელ, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ატარებენ, ხოლო გარიგების სხვა დანარჩენი პარტნიორის გარიგებებისა _ ყოველ 5 წელიწადში ერთხელ;
- ადგენს კრიტერიუმებს დასრულებული გარიგებების შესარჩევად, იმის გათვალისწინებით, რომ გარიგების იმ

პარტნიორებისთვის, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ატარებენ, შერჩეული გარიგებები უნდა მოიცავდეს აუდიტის გარიგებასაც;

- გარიგების პარტნიორების შერჩევა ისეთი მეთოდით, რომელიც არ არის პროგნოზირებადი; და
- ეხება ისეთ შემთხვევას, როდესაც აუცილებელი ან მიზანშეწონილია გარიგების პარტნიორების შერჩევა პოლიტიკით განსაზღვრულ სტანდარტულ პერიოდთან შედარებით უფრო ხშირად ან ნაკლებად ხშირად, მაგალითად:
  - ფირმას გარიგების პარტნიორების შერჩევა პოლიტიკით განსაზღვრულ სტანდარტულ პერიოდზე უფრო ხშირად შეუძლია იმ შემთხვევაში, თუ:
    - ფირმამ ბევრი ისეთი ნაკლოვანება გამოავლინა, რომელიც შეფასდა სერიოზულ ნაკლოვანებად და ფირმა გადაწყვეტს, რომ აუცილებელია გარიგების ყველა პარტნიორის უფრო ხშირი ციკლური ინსპექტირების ჩატარება;
    - გარიგების პარტნიორი გარიგებას ასრულებს ისეთი დარგის სუბიექტებისთვის, რომლისთვისაც დამახასიათებელია მაღალი დონის სირთულე ან განსჯა;
    - გარიგების პარტნიორის მიერ შესრულებულ გარიგებასთან დაკავშირებით ჩატარდა მონიტორინგის სხვა ღონისძიებები და ამ ღონისძიებების შედეგები არ იყო დამაკმაყოფილებელი;
    - გარიგების პარტნიორმა ისეთი დარგის სუბიექტისთვის შეასრულა გარიგება, სადაც გარიგების პარტნიორს მუშაობის მწირი გამოცდილება აქვს;
    - გარიგების პარტნიორი ახლადდანიშნულია გარიგების პარტნიორად ან ფირმაში ახალი გადმოსულია სხვა ფირმიდან ან იურისდიქციიდან;
  - ფირმას გარიგების პარტნიორის შესამოწმებლად შერჩევის გადავადება (მაგალითად, ფირმის პოლიტიკით განსაზღვრულ სტანდარტულ პერიოდთან შედარებით ერთი წლით) შეუძლია იმ შემთხვევაში, თუ:
    - ამა თუ იმ გარიგების პარტნიორის მიერ შესრულებულ გარიგებებთან მიმართებით ჩატარდა მონიტორინგის სხვა ღონისძიებები, ფირმის პოლიტიკით დადგენილი სტანდარტული პერიოდის განმავლო-

ბაში; და

- ამგვარი ღონისძიებების შედეგებიდან ფირმამ მიიღო საკმარისი ინფორმაცია მოცემული გარიგების პარტნიორის შესახებ (ე.ი. დასრულებული გარიგებების ინსპექტირების ჩატარების შედეგად, სავარაუდოდ, ფირმა ვეღარ მოიპოვებს დამატებით/უფრო მეტ ინფორმაციას ამ გარიგების პარტნიორის შესახებ).

გ154. გარიგების ინსპექტირებისას განსახილველი საკითხები იმაზეა დამოკიდებული, ინსპექტირება როგორ იქნება გამოყენებული ხარისხის მართვის სისტემის მონიტორინგისთვის. როგორც წესი, გარიგების ინსპექტირება მოიცავს იმის დადგენას, რომ გარიგების დონეზე გასატარებელი საპასუხო ზომები (მაგ., გარიგების შესრულებასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები) იმგვარად გატარდა, როგორც განსაზღვრული იყო და მუშაობს ეფექტიანად.

პირები, რომლებიც მონიტორინგის ღონისძიებებს ატარებენ
(იხ. 39)ბ) პუნქტი)

გ155. სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დებულებები შესაფერისია იმ პირთა ობიექტურობასთან დაკავშირებული პოლიტიკის ან პროცედურების შესამუშავებლად, რომლებიც მონიტორინგის ღონისძიებებს ატარებენ. შესაძლოა ანგარების საფრთხე წარმოიქმნას იმ შემთხვევაში, თუ პირი, რომელიც ატარებს:

- გარიგების ინსპექტირებას, იყო:
  - ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში _ ამ გარიგებაში ან მომდევნო ფინანსური პერიოდის გარიგებაში გარიგების გუნდის წევრი ან გარიგების ხარისხის მიმომხილველი; ან
  - ყველა სხვა დანარჩენი გარიგებისთვის _ ამ გარიგების გუნდის წევრი ან გარიგების ხარისხის მიმომხილველი.
- რომელიმე სხვა ტიპის მონიტორინგის ღონისძიებას, მონაწილეობდა გასატარებელი მონიტორინგის ღონისძიებების განსაზღვრაში, აღსრულებაში ან შესრულებაში.

გ156. გარკვეულ გარემოებებში, მაგალითად, ნაკლებად რთულ ფირმაში, შესაძლოა არ არსებობდეს პერსონალი, რომელსაც აქვს მონიტორინგის ღონისძიებების ჩასატარებლად აუცილებელი კომპეტენცია, შესაძლებლობები, დრო ან ობიექტურობა. ასეთ ვითარებაში

ფირმას მონიტორინგის ღონისძიებების გასატარებლად შეუძლია ქსელის ან მომსახურების პროვაიდერის მომსახურების გამოყენება.

აღმოჩენილი ფაქტების შეფასება და ნაკლოვანებების გამოვლენა
(იხ. პუნქტები 16(ა) და 40-41-ე)

გ157. ფირმა აგროვებს მონიტორინგის ღონისძიებებიდან, გარე ინსპექტირებისა და სხვა შესაფერისი წყაროებიდან მოპოვებულ ფაქტებს.

გ158. მონიტორინგის ღონისძიებებიდან, გარე ინსპექტირებისა და სხვა შესაფერისი წყაროებიდან მიღებული, დაგროვილი ინფორმაციიდან შესაძლოა გამოაშკარავდეს სხვა ინფორმაციაც ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ, როგორიცაა:

- ქმედებები, ქცევა ან პირობები, რომლებმაც გამოიწვია პოზიტიური შედეგები ხარისხის კონტექსტში ან ხარისხის მართვის სისტემის ეფექტიანობის ამაღლება; ან
- ანალოგიური გარემოებები, როდესაც არ გამოვლენილა რაიმე ფაქტები (მაგ., გარიგებები სადაც არ გამოვლენილა ფაქტები და გარიგებები, რომლებიც იმ გარიგებების მსგავსია, სადაც აღმოჩენილ იქნა ფაქტები).

ფირმისთვის შესაძლოა სასარგებლო იყოს სხვა დაკვირვებების ჩატარება, ვინაიდან ეს შესაძლოა ფირმას დაეხმაროს გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის გამოკვლევაში, ისეთი მეთოდების გამოვლენაში, რომელთა გამყარება ან უფრო ფართოდ გამოყენება (მაგ., ყველა გარიგებაში) ფირმას შეუძლია ან ამგვარი დაკვირვებების შედეგად შესაძლოა გამოვლინდეს ისეთი შესაძლებლობები, რომლებიც აამაღლებს ხარისხის მართვის სისტემის ეფექტიანობას.

გ159. ფირმა პროფესიულ განსჯას მიმართავს იმის დასადგენად, აღმოჩენილი ფაქტები, ინდივიდუალურად ან სხვა აღმოჩენილ ფაქტებთან ერთად, იწვევს თუ არა ხარისხის მართვის სისტემის ნაკლოვანებას. ამგვარი განსჯისას ფირმას შესაძლოა დასჭირდეს აღმოჩენილი ფაქტების შედარებითი მნიშვნელობის განხილვა ხარისხის მიზნების, ხარისხის რისკების, საპასუხო ზომების ან ხარისხის მართვის სისტემის სხვა ასპექტების ფონზე, რომელთანაც ისინი არის დაკავშირებული. ფირმის განსჯაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს აღმოჩენილ ფაქტებთან დაკავშირებული რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ფაქტორები. გარკვეულ გარემოებებში, ფირმამ შესაძლოა დაასკვნას, რომ ნაკლოვანების არსებობის დასადგენად უფრო მეტი ინფორმაციის მოპოვებაა საჭირო აღმოჩენილ ფაქტებთან დაკავშირებით. თუმცა, ყველა აღმოჩენილი ფაქტი, მათ

შორის, გარიგებასთან დაკავშირებული, არ არის ხარისხის მართვის სისტემის ნაკლოვანება.

გ160. *რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ფაქტორების მაგალითები, რომელთა გათვალისწინება ფირმას შეუძლია იმის დასადგენად, აღმოჩენილი ფაქტები წარმოშობს თუ არა ნაკლოვანებას*

ხარისხის რისკები და საპასუხო ზომები:

- თუ აღმოჩენილი ფაქტები დაკავშირებულია რომელიმე საპასუხო ზომასთან:
  - როგორ განისაზღვრა მოცემული საპასუხო ზომა, მაგალითად, მისი ხასიათი, გატარების სიხშირე (შესაბამის შემთხვევებში) და ამ საპასუხო ზომის შედარებითი მნიშვნელობა ხარისხის იმ რისკებზე რეაგირებისა და ხარისხის იმ მიზნების მიღწევის თვალსაზრისით, რომლებთანაც ის არის დაკავშირებული;
  - ხარისხის რისკის ხასიათი, რომელთანაც დაკავშირებულია საპასუხო ზომა და აღმოჩენილი ფაქტები რამდენად მიანიშნებს იმაზე, რომ ხარისხის რისკები არ აღმოიფხვრა;
  - არსებობს თუ არა სხვა საპასუხო ზომები, რომლებიც ხარისხის იმავე რისკზე რეაგირებს და აღმოჩენილი ფაქტები დაკავშირებულია თუ არა ამ საპასუხო ზომებთან.

აღმოჩენილი ფაქტების ხასიათი და ყოვლისმომცველობა

- აღმოჩენილი ფაქტების ხასიათი, მაგალითად, ფაქტები რომლებიც დაკავშირებულია ფირმის ხელმძღვანელობის ქმედებებსა და ქცევასთან, შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს ხარისხობრივი თვალსაზრისით, ხარისხის მართვის სისტემაზე მათი შესაძლო ყოვლისმომცველი გავლენის გამო;
- აღმოჩენილი ფაქტები სხვა ფაქტებთან ერთად სისტემური პრობლემის არსებობაზე ან ტენდენციაზე მიანიშნებს. მაგალითად, მსგავს გარიგებაში აღმოჩენილი ფაქტები, რომლებიც ბევრ გარიგებაში გამოვლინდა, შესაძლოა სისტემური პრობლემის არსებობაზე მეტყველებდეს.

მონიტორინგის ღონისძიებისა და აღმოჩენილი ფაქტების გავრცელების მასშტაბი:

- მონიტორინგის ღონისძიების მასშტაბი, რომლის შედეგადაც გამოვლინდა ფაქტები, მათ შორის, შერჩეული ღონისძიების რაოდენობა ან მოცულობა;

- იმ აღმოჩენილი ფაქტების მოცულობა მონიტორინგის ღონისძიებით მოცულ შერჩევით ერთობლიობასა და სავარაუდო გადახრის დონესთან მიმართებით. მაგალითად, გარიგებების ინსპექტირების შემთხვევაში _ შერჩეული გარიგებების მთლიან რაოდენობასთან მიმართებით იმ შერჩეული გარიგებების რაოდენობა, სადაც გამოვლინდა ფაქტები და ფირმის მიერ დადგენილი სავარაუდო გადახრის დონე.

გ161. აღმოჩენილი ფაქტების შეფასება, ნაკლოვანებების გამოვლენა და მათი სერიოზულობისა და ყოვლისმომცველობის შეფასება, მათ შორის, გამოვლენილი ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის გამოკვლევა იტერაციული და არასწორხაზოვანი პროცესის ნაწილია.

მაგალითები იმის ასახსნელად, რატომ არის იტერაციული და არასწორხაზოვანი პროცესი აღმოჩენილი ფაქტების შეფასება, ნაკლოვანებების გამოვლენა და მათი შეფასება, მათ შორის, გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამომწვევი მიზეზების გამოკვლევა

- გამოვლენილი ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის გამოკვლევისას, ფირმამ შესაძლოა გამოავლინოს სხვა ისეთი გარემოებების მსგავსი გარემოებები, სადაც გამოვლენილი იყო ფაქტები, რომლებიც მიჩნეული არ იყო ნაკლოვანებად. ამის შედეგად, ფირმა შეასწორებს სხვა აღმოჩენილი ფაქტების შეფასებას და მათაც მიანიჭებს ნაკლოვანების სტატუსს;
- გამოვლენილი ნაკლოვანების სერიოზულობისა და ყოვლისმომცველობის შეფასებისას, ფირმამ შესაძლოა გამოავლინოს სისტემური პრობლემა ან ტენდენცია, რომელიც დაკავშირებულია სხვა აღმოჩენილ ფაქტებთან, რომლებიც მიჩნეული არ იყო ნაკლოვანებად. აქედან გამომდინარე, ფირმა შეასწორებს სხვა აღმოჩენილი ფაქტების შეფასებას და მათაც მიანიჭებს ნაკლოვანების სტატუსს.

გ162. მონიტორინგის ღონისძიებებისა და გარე ინსპექტირების შედეგებიდან, ასევე სხვა შესაფერისი წყაროებიდან (მაგ., ქსელის მონიტორინგის ღონისძიებები ან საჩივრები და ბრალდებები) შესაძლოა გამოვლინდეს ინფორმაცია მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის ეფექტიანობის შესახებ. მაგალითად, გარე ინსპექტირების შედეგებიდან შესაძლოა ფირმამ მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ, რომელიც არ გამო-

უვლენია ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესს და მიუთითებს ამ პროცესში არსებულ ნაკლოვანებაზე.

გამოვლენილი ნაკლოვანებების შეფასება (იხ. 41-ე პუნქტი)

გ163. გამოვლენილი ნაკლოვანების სერიოზულობისა და ყოვლისმომცველობის შეფასებისას, ფირმას შეუძლია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- გამოვლენილი ნაკლოვანების ხასიათი, მათ შორის, ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ის ასპექტი, რომელთანაც დაკავშირებულია ეს ნაკლოვანება, ასევე სად არის გამოვლენილი ნაკლოვანება: ხარისხის მართვის სტრუქტურაში, დანერგვაში თუ მის ფუნქციონირებაში;
- საპასუხო ზომებთან დაკავშირებული გამოვლენილი ნაკლოვანებების შემთხვევაში _ არსებობს თუ არა სხვა მაკომპენსირებელი ზომები, რომლებიც აღმოფხვრის ხარისხის იმ რისკს, რომელთანაც ეს საპასუხო ზომა არის დაკავშირებული;
- გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამომწვევი მიზეზები;
- რა სიხშირით იწვევს საკითხი გამოვლენილი ნაკლოვანების წარმოშობას; და
- გამოვლენილი ნაკლოვანების მასშტაბი, რამდენად სწრაფად წარმოიქმნება და დროის პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც ის არსებობდა და გავლენას ახდენდა ხარისხის მართვის სისტემაზე.

გ164. გამოვლენილი ნაკლოვანებების სერიოზულობა და ყოვლისმომცველობა გავლენას ახდენს იმ პირ(ებ)ის მიერ განხორციელებულ ხარისხის მართვის სისტემის შეფასებაზე, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე.

გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამომწვევი მიზეზი (იხ. 41(ა) პუნქტი)

გ165. გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამომწვევი მიზეზების გამოკვლევის მიზანია ნაკლოვანების გამომწვევი გარემოებების შესწავლა, რაც ფირმას საშუალებას აძლევს:

- შეაფასოს გამოვლენილი ნაკლოვანების სერიოზულობა და ყოვლისმომცველობა; და
- სათანადოდ გამოასწოროს გამოვლენილი ნაკლოვანება.

გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამომწვევი მიზეზების ანალიზი გულისხმობს იმ პირთა მონაწილეობას, რომლებიც ახორციელებენ პროფესიულ განსჯას არსებულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით.

გ166. გამოვლენილი ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზების გამოსაკვლევად ჩატარებული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ფირმის ხასიათი და გარემოებები, მაგალითად:

- ფირმის სირთულე და საოპერაციო მახასიათებლები;
- ფირმის სიდიდე;
- ფირმის ოფისების გეოგრაფიული განვრცობა;
- როგორ არის ფირმის სტრუქტურა ორგანიზებული, ან რა დონეზე არის კონცენტრირებული ან ცენტრალიზებული ფირმაში პროცესები და საქმიანობები.

მაგალითები იმისა, როგორ ზემოქმედებს გამოვლენილი ნაკლოვანებების ხასიათი, მათი შესაძლო სერიოზულობა და ფირმის საქმიანობის ხასიათი და გარემოებები გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამომწვევი მიზეზების გამოსაკვლევი პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე

- გამოვლენილი ნაკლოვანების ხასიათი: გამოვლენილი ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის შესასწავლად განკუთვნილი ფირმის პროცედურები შესაძლოა უფრო მკაცრი იყოს ისეთი გარემოებებისთვის, როდესაც საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით გაცემული დასკვნა არ აღმოჩნდება ადეკვატური ან გამოვლენილი ნაკლოვანება დაკავშირებულია ხარისხთან მიმართებით ფირმის ხელმძღვანელობის ქმედებებთან ან ქცევასთან;
- გამოვლენილი ნაკლოვანების შესაძლო სერიოზულობა: გამოვლენილი ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის შესასწავლად განკუთვნილი ფირმის პროცედურები შესაძლოა უფრო მკაცრი იყოს ისეთი გარემოებებისთვის, როდესაც ნაკლოვანება ბევრ გარიგებაში გამოვლინდება, ან არსებობს ნიშანი იმისა, რომ ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შეუსრულებლობას მასშტაბური ხასიათი აქვს;
- ფირმის ხასიათი და გარემოებები:
  - ნაკლებად რთულ ფირმაში, რომელსაც მხოლოდ ერთი ოფისი აქვს, შესაძლოა მარტივი იყოს გამოვლენილი

ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის შესასწავლად განკუთვნილი ფირმის პროცედურები, ვინაიდან გამოკვლევისთვის საჭირო ინფორმაცია შესაძლოა ადვილად იყოს ხელმისაწვდომი ან კონცენტრირებული იყოს და ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ი შესაძლოა უფრო აშკარად ჩანდეს;

- უფრო რთულ ფირმაში, რომელსაც ბევრ ადგილას აქვს ქვედანაყოფები, გამოვლენილი ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის შესასწავლად განკუთვნილი პროცედურები შესაძლოა მოიცავდეს იმ პირთა გამოყენებას, რომლებსაც გავლილი აქვთ სპეციალური კურსი გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის გამოკვლევისა და მეთოდოლოგიის შემუშავების, რომელიც უფრო მეტად ფორმალიზებულ პროცედურებს ითვალისწინებს გამომწვევი მიზეზების გამოსავლენად.

გ167. გამოვლენილი ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის გამოკვლევის პროცესში ფირმას შეუძლია განიხილოს, რატომ არ წარმოიშვა ნაკლოვანებები სხვა მსგავს გარემოებებში იმ საკითხთან მიმართებით, რომელთანაც დაკავშირებულია გამოვლენილი ნაკლოვანება. ამგვარი ინფორმაცია შესაძლოა სასარგებლო იყოს გამოვლენილი ნაკლოვანების გამოსასწორებელი ზომების განსაზღვრისთვისაც.

მაგალითები იმისა, როდესაც ნაკლოვანება არ წარმოიშობა სხვა ანალოგიურ გარემოებებში და როგორ ეხმარება ფირმას ეს ინფორმაცია გამოვლენილი ნაკლოვანებების მიზეზების გამოკვლევაში

ფირმამ შესაძლოა დაასკვნას, რომ არსებობს ნაკლოვანება, ვინაიდან ბევრ გარიგებაში გამოვლინდა მსგავსი ფაქტები. თუმცა, ეს ფაქტები არ არსებობდა რამდენიმე სხვა გარიგებაში იმავე გენერალურ ერთობლიობაში, რომლის ტესტირებაც ტარდება. ამ გარიგებების შედარების შედეგად ფირმამ შესაძლოა დასკვნას, რომ გამოვლენილი ნაკლოვანების მიზეზია გარიგების პარტნიორების არასათანადო ჩართულობა გარიგების ძირითად ეტაპებზე.

გ168. საკმარისად სპეციფიკური გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის გამოვლენა, შესაძლოა ხელს უწყობდეს გამოვლენილი ნაკლოვანებების რემედიაციის პროცესის რეალიზებას.

> *სათანადოდ სპეციფიკური გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის გამოვლენის მაგალითი*
>
> ფირმამ შესაძლოა გამოავლინოს, რომ გარიგების გუნდები, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ატარებენ, ვერ მოიპოვებენ საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს ხელმძღვანელობის ისეთ დაშვებებზე დაფუძნებული სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ, რომლებისთვისაც მაღალი დონის სუბიექტურობაა დამახასიათებელი. მართალია, ფირმამ შეიძლება დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდები არ მოქმედებდნენ სათანადო დონის პროფესიული სკეპტიციზმით, მაგრამ ამ პრობლემის გამომწვევი მიზეზი შესაძლოა დაკავშირებული იყოს სხვა საკითხთან, მაგალითად, კულტურულ გარემოსთან, რომელიც გარიგების გუნდის წევრებს არ აძლევს დიდი უფლებამოსილების მქონე პირთა გამოკითხვის უფლებას, ან შესაძლოა არასაკმარისად/არადამაკმაყოფილებლად ტარდებოდა გარიგებასთან დაკავშირებით შესრულებული სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა.

გ169. გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის გამოკვლევის გარდა ფირმას შეუძლია ასევე პოზიტიური შედეგების გამომწვევი მიზეზების გამოკვლევაც, ვინაიდან ამით ფირმამ შეიძლება გამოავლინოს ხარისხის მართვის სისტემის გაუმჯობესების ან შემდგომი გაძლიერების შესაძლებლობები.

გამოვლენილ ნაკლოვანებებზე რეაგირება (იხ. 42-ე პუნქტი)

გ170. რემედიაციის ღონისძიებების ხასიათი, ვადები და მოცულობა შესაძლოა დამოკიდებული იყოს მრავალ ფაქტორზე, მათ შორის:

- გამომწვევ მიზეზებზე;
- გამოვლენილი ნაკლოვანების სერიოზულობასა და ყოვლისმომცველობაზე და, მაშასადამე, რამდენად გადაუდებელია მისი გამოსწორება;
- გამომწვევ მიზეზებთან დაკავშირებული რემედიაციის ზომების ეფექტიანობაზე, მაგალითად, ფირმას სჭირდება თუ არა ერთზე მეტი რემედიაციის ზომის გატარება იმისათვის, რომ ეფექტურად აღმოფხვრას გამომწვევი მიზეზები, ან რაიმე

რემედიაციის ზომების გატარება შუალედური ზომების სახით მანამ, სანამ ფირმა შეძლებს უფრო ეფექტური რემედიაციის ზომების გატარებას.

გ171. გარკვეულ გარემოებებში, რემედიაციის ზომა შესაძლოა მოიცავდეს ხარისხის დამატებითი მიზნების ან ხარისხის რისკების განსაზღვრას, ან საპასუხო ზომების დამატებას ან შეცვლას იმის გამო, რომ ისინი არაადეკვატურად მიიჩნევა.

გ172. ისეთ ვითარებაში, როდესაც ფირმა დაადგენს, რომ გამოვლენილი ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზი დაკავშირებულია მომსახურების პროვაიდერის მიერ მოწოდებულ რესურსთან, ფირმას შეუძლია ასევე:

- განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, გააგრძელებს თუ არა ამ მომსახურების პროვაიდერის მიერ მოწოდებული რესურსის გამოყენებას;
- ამ საკითხის შესახებ აცნობოს მომსახურების პროვაიდერს.

ფირმა არის პასუხისმგებელი მომსახურების პროვაიდერის მიერ მოწოდებულ რესურსთან დაკავშირებული, გამოვლენილი ნაკლოვანების ხარისხის მართვის სისტემაზე გავლენის აღმოფხვრაზე. ასევე სათანადო ზომების გატარებაზე ხარისხის მართვის სისტემაზე ამ ნაკლოვანების ზემოქმედების გამეორების თავიდან ასაცილებლად. თუმცა, როგორც წესი, ფირმა არ არის პასუხისმგებელი მომსახურების პროვაიდერის სახელით ნაკლოვანების გამოსწორებაზე ან მომსახურების პროვაიდერთან გამოვლენილი ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზების შემდგომ გამოკვლევაზე.

ცალკეულ გარიგებასთან დაკავშირებით აღმოჩენილი ფაქტები
(იხ. 45-ე პუნქტი)

გ173. იმ შემთხვევაში, თუ გარიგების შესრულებისას გარკვეული პროცედურები არ ჩატარდა ან გაცემული დასკვნა ადეკვატური არ არის, ფირმას შეუძლია შემდეგი ზომების გატარება:

- კონსულტაციის გავლა სათანადო პირებთან შესაძლო სათანადო ქმედების შესახებ;
- საკითხის განხილვა სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთან;
- გამოტოვებული პროცედურების ჩატარება.

ზემოაღნიშნული ზომების გატარება ფირმას არ ათავისუფლებს იმის პასუხისმგებლობისგან, რომ სხვა დამატებითი ზომები უნდა გაატაროს ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით აღმო-

ჩენილ ფაქტებთან მიმართებით, მათ შორის, შეაფასოს აღმოჩენილი ფაქტები, რათა გამოავლინოს ნაკლოვანებები, ხოლო თუ გამოვლინდება ნაკლოვანება, გამოიკვლიოს მისი გამომწვევი მიზეზები.

გ174. ხარისხის მართვის სისტემაზე საბოლოო პასუხისმგებლობისა და ანგარიშვალდებულების მქონე პირებს მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შესახებ ინფორმაცია შესაძლოა უწყვეტად ან პერიოდულად მიეწოდებოდეს. ზემოაღნიშნულ პირებს ამ ინფორმაციის გამოყენება მრავალნაირად შეუძლიათ, მაგალითად:

- როგორც პერსონალისთვის ხარისხის მნიშვნელობის შესახებ დამატებითი საკითხების ინფორმირების საფუძველი;
- ანგარიშვალდებული პირებისთვის თავიანთი როლის შესახსენებლად;
- ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ ძირითადი პრობლემების დროულად გამოსავლენად.

გარდა ამისა, ეს ინფორმაცია ქმნის საფუძველს ხარისხის მართვის სისტემის შესაფასებლად და შესაბამისი დასკვნების გამოსატანად 53-54-ე პუნქტების მოთხოვნების შესაბამისად.

ქსელის მოთხოვნები ან ქსელის მომსახურება

გ175. გარკვეულ გარემოებებში შესაძლოა ფირმა ეკუთვნოდეს რომელიმე ქსელს. ქსელს შეუძლია მოთხოვნები დააწესოს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემისთვის, ან ფირმისთვის ხელმისაწვდომი გახადოს მომსახურება ან რესურსები, ხოლო ფირმას უფლება აქვს გადაწყვიტოს, დანერგავს ან გამოიყენებს თუ არა ამას თავისი ხარისხის მართვის სისტემის შესაქმნელად, დასანერგად და ფუნქციონირებისთვის. ქსელის ამგვარი მოთხოვნები ან მომსახურება შესაძლოა იმისთვის იყოს გამიზნული, რომ ხელი შეუწყოს მუდმივად ხარისხიანი გარიგებების შესრულებას მთელი ქსელის მასშტაბით. რა მოცულობით მიაწვდის ქსელი ფირმას ხარისხის მიზნებს, ხარისხის რისკებსა და საპასუხო ზომებს, რომლებიც საერთოა მთელი ქსელისთვის, დამოკიდებული იქნება ფირმის შეთანხმებაზე ქსელთან.

ქსელის მოთხოვნების მაგალითები:

- ფირმისთვის განკუთვნილი მოთხოვნები მოიცავს დამატებით ხარისხის მიზნებს ან ხარისხის რისკებს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემისთვის, რომლებიც საერთოა ქსელის ფირმებისთვის;
- ფირმისთვის განკუთვნილი მოთხოვნები ითვალისწინებს სა-

პასუხო ზომებს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემისთვის, რომლებიც საერთოა ქსელის ფირმებისთვის. ქსელის მიერ დადგენილი ამგვარი საპასუხო ზომები შესაძლოა მოიცავდეს ქსელის პოლიტიკას ან პროცედურებს, სადაც ზუსტად არის განსაზღვრული ხელმძღვანელობის როლები და პასუხისმგებლობები, მათ შორის, როგორ უნდა გაანაწილოს ფირმამ უფლებამოსილებები და პასუხისმგებლობები ფირმის ფარგლებში ან როგორ უნდა გამოიყენოს ფირმამ რესურსები, მაგალითად, ქსელის მიერ შემუშავებული გარიგებების შესრულების მეთოდოლოგია ან ქსელის სტ გამოყენებითი პროგრამები;

- მოთხოვნები იმის თაობაზე, რომ ფირმა უნდა დაექვემდებაროს ქსელის მონიტორინგის ღონისძიებებს. ამგვარი მონიტორინგის ღონისძიებები შესაძლოა დაკავშირებული იყოს ქსელის მოთხოვნებთან (მაგ., მონიტორინგი იმისა, რომ ფირმას სათანადოდ აქვს დანერგილი ქსელის მეთოდოლოგია), ან ზოგადად ფირმის ხარისხის მართვის სისტემასთან;

ქსელის მომსახურების მაგალითები

- მომსახურება ან რესურსები, რომელთა გამოყენება ხარისხის მართვის სისტემაში ან გარიგებების შესრულებისას ფირმის არჩევანზეა დამოკიდებული, როგორიცაა ნებაყოფლობითი სწავლების პროგრამები, კომპონენტის აუდიტორების ან ქსელის ექსპერტების გამოყენება, ანდა ქსელის დონეზე ან ქსელის სხვა ფირმის ან ქსელის ფირმების ჯგუფის მიერ შექმნილი მომსახურების ცენტრის გამოყენება.

გ176. ქსელს შეუძლია ფირმას დაუწესოს პასუხისმგებლობები, რომლებიც დაკავშირებულია ქსელის მოთხოვნების შესრულებასთან ან ქსელის მომსახურების გამოყენებასთან.

ფირმის პასუხისმგებლობების მაგალითები, რომლებიც ეხება ქსელის მოთხოვნების შესრულებას ან ქსელის მომსახურების გამოყენებას

- ფირმას ევალება, რომ ჰქონდეს გარკვეული სტ ინფრასტრუქტურა და სტ პროცესები, ქსელის მიერ მიწოდებული სტ გამოყენებითი პროგრამის მუშაობის უზრუნველსაყოფად, რომელსაც ფირმა იყენებს ხარისხის მართვის სისტემაში;

- ფირმას ევალება ფირმის დონის სწავლების ორგანიზება ქსელის მიერ მიწოდებული მეთოდოლოგიის, მათ შორის, იმ შემთხვევაში, როდესაც მეთოდოლოგია განახლდება.

გ177. ფირმამ ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას ქსელის მოთხოვნების ან მომსახურების და ასევე მათ პრაქტიკაში რეალიზებასთან დაკავშირებით მასზე დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესახებ, რისი მიღწევაც შესაძლებელია ქსელის გამოკითხვების პროცედურებით ან ქსელის მიერ მოწოდებული დოკუმენტაციის მეშვეობით ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა:

- ქსელის მმართველობა და ხელმძღვანელობა;
- პროცედურები, რომლებიც ქსელმა ჩაატარა ქსელის მოთხოვნების ან მომსახურების დასადგენად, დასანერგად და მათი ფუნქციონირებისთვის;
- როგორ ადგენს ქსელი ისეთ ცვლილებებს, რომლებიც გავლენას ახდენს ქსელის მოთხოვნებზე ან ქსელის მომსახურებაზე, მათ შორის, პროფესიული სტანდარტების ცვლილებებს, ან ინფორმაციას, რომელიც მიანიშნებს ქსელის მოთხოვნების ან მომსახურების ნაკლოვანებაზე და როგორ რეაგირებს ქსელი ამგვარ საკითხებზე;
- როგორ ატარებს ქსელი ქსელის მოთხოვნების ან ქსელის მომსახურების ადეკვატურობის მონიტორინგს, რაც შეიძლება მოიცავდეს ქსელის ფირმების მონიტორინგისთვის განკუთვნილ ღონისძიებებსა და გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად დადგენილ ქსელის პროცესებს.

ქსელის მოთხოვნები ან მომსახურება ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში (იხ. 49-ე პუნქტი)

გ178. ხარისხის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას ქსელის მოთხოვნების ან ქსელის მომსახურებების მახასიათებლები მიიჩნევა პირობად, მოვლენად, გარემოებად, ქმედებად და აკრძალვად.

ქსელის მოთხოვნების ან ქსელის მომსახურების მაგალითები, რომლებიც წარმოშობს ხარისხის რისკს

ქსელი შესაძლოა ფირმას ავალდებულებდეს მთელი ქსელისთვის შექმნილი სტანდარტული სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენებას დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან გარიგებაზე დათანხმების ან გაგრძელების პროცედურების ჩასატარებლად.

ამან შეიძლება გამოიწვიოს ხარისხის რისკი იმისა, რომ ამ სტ გამოყენებით პროგრამაში გათვალისწინებული არ იქნება ადგილობრივი კანონმდებლობის მოთხოვნები, რომლებიც ფირმამ უნდა გაითვალისწინოს ზემოაღნიშნული პროცედურების ჩატარებისას.

გ179. ქსელის მოთხოვნების მიზანი შესაძლოა იყოს მუდმივად ხარისხიანი გარიგებების შესრულება ქსელის ყველა ფირმაში/მთელი ქსელის მასშტაბით. ქსელი შესაძლოა მოელოდეს, რომ ფირმა შეასრულებს ქსელის მოთხოვნებს, თუმცა, ფირმას შესაძლოა დასჭირდეს ქსელის მოთხოვნების იმგვარად ადაპტირება ან შევსება, რომ ისინი მიესადაგებოდეს ფირმისა და მისი გარიგებების ხასიათსა და გარემოებებს.

მაგალითები იმისა, რა სახით შეიძლება გახდეს საჭირო ქსელის მოთხოვნების ან ქსელის მომსახურების ადაპტირება ან შევსება	
ქსელის მოთხოვნები ან ქსელის მომსახურება	როგორ ახდენს ფირმა ქსელის მოთხოვნების ან ქსელის მომსახურების ადაპტირებას ან შევსებას.
ქსელი მოითხოვს, რომ ფირმამ თავის ხარისხის მართვის სისტემაში გაითვალისწინოს გარკვეული ხარისხის რისკები, რათა ქსელის ყველა ფირმა რეაგირებდეს ამ ხარისხის რისკებზე.	ხარისხის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცედურების ფარგლებში ფირმა ითვალისწინებს ხარისხის იმ რისკებს, რომლებსაც ქსელი მოითხოვს. გარდა ამისა, ფირმა შეიმუშავებს და ნერგავს საპასუხო ზომებს ხარისხის იმ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებსაც ქსელი მოითხოვს.
ქსელი მოითხოვს, რომ ფირმამ შეიმუშაოს და გაატაროს გარკვეული საპასუხო ზომები.	საპასუხო ზომების შემუშავებისა და გატარების პროცესის ფარგლებში ფირმა ადგენს: • ხარისხის რომელ რისკებზეა ორიენტირებული ეს საპასუხო ზომები; • ფირმის ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით, როგორ მოხდება ფირმის ხარისხის

	მართვის სისტემაში ქსელის მიერ მოთხოვნილი საპასუხო ზომების ინტეგრირება. ეს შესაძლოა გულისხმობდეს ამა თუ იმ საპასუხო ზომის ადაპტირებას, რათა აისახოს ფირმისა და მისი გარიგებების ხასიათი და გარემოებები. (მაგ., მეთოდოლოგიის ადაპტირება შესაბამისი კანონმდებლობის მოთხოვნების გასათვალისწინებლად).
ფირმა ქსელის სხვა ფირმებში მომუშავე პირებს იყენებს, როგორც კომპონენტის აუდიტორებს. არსებობს ქსელის მოთხოვნები, რომლებიც უზრუნველყოფს ქსელის ფირმების ხარისხის მართვის სისტემების ერთნაირ მაღალ ხარისხს. ქსელის მოთხოვნები მოიცავს გარკვეულ კრიტერიუმებს იმ პირებისთვის, რომლებსაც ჯგუფის აუდიტში ევალებათ კომპონენტის ინფორმაციაზე მუშაობა.	ფირმა ადგენს პოლიტიკას ან პროცედურებს, რომლებიც გარიგების გუნდს ავალდებულებს კომპონენტის აუდიტორისგან (ე.ი. ქსელის სხვა ფირმისგან) დასტურის მოპოვებას იმის თაობაზე, რომ კომპონენტში დანიშნული პირები აკმაყოფილებენ ქსელის მოთხოვნებით დადგენილ გარკვეულ კრიტერიუმებს.

გ180. გარკვეულ გარემოებებში ქსელის მოთხოვნების ან ქსელის მომსახურების ადაპტირების ან შევსების პროცესში ფირმამ შესაძლოა გამოავლინოს ქსელის მოთხოვნების ან ქსელის მომსახურების შესაძლო გაუმჯობესების გზები და შეუძლია ამის შესახებ აცნობოს ქსელს.

ქსელის მიერ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაზე ჩატარებული მონიტორინგის ღონისძიებები (იხ. 50(გ) პუნქტი)

გ181. ფირმის ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით ქსელის მიერ ჩატარებული მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგები შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგი სახის ინფორმაციას:

- მონიტორინგის ღონისძიებების აღწერა, მათ შორის, მათი ხასიათი, ჩატარების ვადები და მოცულობა;
- აღმოჩენილი ფაქტები, ნაკლოვანებები და სხვა ინფორმაცია ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ (მაგ., პოზიტიური შედეგები ან ფირმის შესაძლებლობები, გააუმჯობესოს ან უფრო გააძლიეროს ხარისხის მართვის სისტემა); და
- გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ის შეფასება ქსელის მიერ და გამოვლენილი ნაკლოვანებებისა და რეკომენდებული რემედიაციის ზომების შეფასებული ეფექტი.

ქსელის მიერ ქსელის ფირმებში ჩატარებული მონიტორინგის ღონისძიებები (იხ. 51(ბ) პუნქტი)

გ182. ქსელისგან მიღებული ინფორმაცია ქსელის ფირმების ხარისხის მართვის სისტემებთან დაკავშირებით ქსელის მიერ ჩატარებული ქსელის მონიტორინგის ღონისძიებების საერთო შედეგების შესახებ შესაძლოა გაერთიანდეს გ181 პუნქტში აღწერილ ინფორმაციასთან ან ამ ინფორმაციაში შემოკლებული სახით ჩაირთოს, მათ შორის, ინფორმაცია, რომელიც ეხება ტენდენციებსა და გამოვლენილი ნაკლოვანებების საერთო სფეროებს ქსელის მასშტაბით, ან პოზიტიურ შედეგებს, რომლებიც შესაძლოა მთელ ქსელში მეორდებოდეს. ამგვარი ინფორმაცია შესაძლოა:

- ფირმამ გამოიყენოს:
  - ხარისხის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად;
  - სხვა შესაფერისი ინფორმაციის განხილვის პროცესში იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა ნაკლოვანებები ქსელის იმ მოთხოვნებში ან მომსახურებებში, რომლებსაც ფირმა იყენებს ხარისხის მართვის სისტემაში;
- მიეწოდოს ჯგუფის გარიგების პარტნიორებს იმისათვის, რომ განიხილონ ქსელის იმ ფირმიდან მოწვეული კომპონენტის აუდიტორების კომპეტენცია და შესაძლებლობები, რომელზეც ვრცელდება ქსელის საერთო მოთხოვნები (მაგ., ხარისხის საერთო მიზნები, ხარისხის საერთო რისკები და საერთო საპასუხო ზომები).

გ183. გარკვეულ გარემოებებში, ფირმამ შესაძლოა ქსელიდან მოიპოვოს ინფორმაცია ქსელის ამა თუ იმ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში გამოვლენილი ისეთი ნაკლოვანებების შესახებ, რომლებიც გავლენას ახდენს ფირმაზე. გარდა ამისა, შესაძლოა ქსელი ქსელის ფირ-

მებიდან აგროვებდეს ინფორმაციას, რომელიც ეხება ქსელის ფირმების ხარისხის მართვის სისტემებთან დაკავშირებით ჩატარებული გარე ინსპექტირების შედეგებს. ზოგ შემთხვევაში, ამა თუ იმ იურისდიქციის კანონმდებლობა შესაძლოა ქსელს უკრძალავდეს ინფორმაციის გაცვლას ქსელის სხვა ფირმებთან ან ადგენდეს ნებადართული გასაცვლელი ინფორმაციის სპეციფიკას.

გ184. ისეთ ვითარებაში, როდესაც ქსელი ფირმას ინფორმაციას არ აწვდის ქსელის მიერ ქსელის ფირმებში ჩატარებული მონიტორინგის ღონისძიებების საერთო შედეგების შესახებ, ფირმას შეუძლია სხვა ზომებს მიმართოს, მაგალითად:

- საკითხი განიხილოს ქსელთან ერთად; და
- განსაზღვროს ზემოაღნიშნულის გავლენა ფირმის გარიგებებზე და ამის შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს გარიგების გუნდებს.

ფირმის მიერ ქსელის მოთხოვნებში ან მომსახურებაში გამოვლენილი ნაკლოვანებები (იხ. 52-ე პუნქტი)

გ185. ქსელის მოთხოვნები ან ქსელის მომსახურება, რომლებსაც ფირმა იყენებს, ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ნაწილად მიიჩნევა და ამიტომ მათზეც ვრცელდება მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესთან დაკავშირებული, წინამდებარე ხმსს-ის მოთხოვნები. ქსელის მოთხოვნების ან ქსელის მომსახურების მონიტორინგის ჩატარება შეუძლია ქსელს, ფირმას ან ორივეს ერთად.

მაგალითი იმისა, როდესაც ქსელის მოთხოვნის ან ქსელის მომსახურების მონიტორინგს ატარებს როგორც ქსელი, ისე თვითონ ფირმა ქსელი საერთო მეთოდოლოგიის მონიტორინგის ღონისძიებებს ატარებს მთელი ქსელის დონეზე. ფირმაც ატარებს გარიგების გუნდის წევრების მიერ გამოყენებული მეთოდოლოგიის მონიტორინგს გარიგებების ინსპექტირების ჩატარების სახით.

გ186. ქსელის მოთხოვნებში ან ქსელის მომსახურებაში გამოვლენილ ნაკლოვანებაზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი რემედიაციის ზომების განსაზღვრისა და გატარებისას, ფირმას შეუძლია:

- შეისწავლოს ქსელის მიერ დაგეგმილი რემედიაციის ზომები, მათ შორის, ფირმას ეკისრება თუ არა პასუხისმგებლობა რემედიაციის ზომების გატარებაზე; და
- განიხილოს, აუცილებელია თუ არა, რომ ფირმამ გაატაროს დამატებითი რემედიაციის ზომები გამოვლენილი ნაკლოვა-

ნების გამოსასწორებლად და ასევე ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზები იმ შემთხვევაში, თუ:

- ქსელს არ აქვს სათანადო რემედიაციის ზომები; ან
- ქსელის რემედიაციის ზომების გატარებას დასჭირდება დრო გამოვლენილი ნაკლოვანების სათანადოდ გამოსასწორებლად.

ხარისხის მართვის სისტემის შეფასება (იხ. 53-ე პუნქტი)

გ187. პირ(ებ)ს, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, შესაძლოა სხვა პირები დაეხმარონ შეფასების პროცესში. მიუხედავად ამისა, ამ შეფასებაზე პასუხისმგებელი და ანგარიშვალდებული მაინც რჩება (რჩებიან) ის პირ(ებ)ი, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშ-ვალდებულება აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე.

გ188. შეფასების ჩასატარებლად შერჩეული დროის მომენტი შესაძლოა დამოკიდებული იყოს ფირმის კონკრეტულ გარემოებებზე და დაემთხვეს ფირმის ფისკალური წლის საანგარიშგებო თარიღს ან მონიტორინგის წლიური ციკლის დასრულებას.

გ189. ინფორმაცია, რომელიც ხარისხის მართვის სისტემის შეფასებისთვის საფუძველს ქმნის, მოიცავს ინფორმაციას, რომელიც 46-ე პუნქტის შესაბამისად მიეწოდა(თ) იმ პირ(ებ)ს, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე.

გრადაციის საილუსტრაციო მაგალითები იმის შესახებ, როგორ არის შესაძლებელი იმ ინფორმაციის მოპოვება, რომელიც ხარისხის მართვის სისტემის შეფასებისთვის საფუძველს ქმნის

- ნაკლებად რთულ ფირმაში პირ(ებ)ი, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე შესაძლოა უშუალოდ მონაწილეობდეს (მონაწილეობდნენ) მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესში და, ამგვარად, მისთვის (მათთვის) ცნობილი იქნება ინფორმაცია, რომელიც ხელს უწყობს ხარისხის მართვის სისტემის შეფასებას;
- უფრო რთულ ფირმაში, პირ(ებ)ს, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება

აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, შესაძლოა დასჭირდეს (დასჭირდეთ) გარკვეული პროცედურების შემოღება იმ ინფორმაციის შესაგროვებლად, დასახარისხებლად და სათანადო პირებისთვის მისაწოდებლად, რომელიც აუცილებელია ხარისხის მართვის სისტემის შესაფასებლად.

დასკვნის გამოტანა ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ (იხ. 54-ე პუნქტი)

გ190. წინამდებარე ხმსს-ის კონტექსტში იგულისხმება, რომ სისტემის ფუნქციონირება მთლიანობაში ფირმას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ ხარისხის მართვის სისტემის მიზნები მიღწეულია. ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ დასკვნის გამოტანისას პირ(ებ)ს, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შედეგების გამოყენებისას შეუძლია(თ) შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- გამოვლენილი ნაკლოვანებების სერიოზულობა და ყოვლისმომცველობა და მათი გავლენა ხარისხის მართვის სისტემის მიზნების მიღწევაზე;
- ფირმამ შეიმუშავა და გაატარა თუ არა რემედიაციის ზომები და გატარებული ზომები რამდენად ეფექტურია შეფასების მომენტისთვის; და
- გამოვლენილი ნაკლოვანებების გავლენა ხარისხის მართვის სისტემაზე სათანადოდ გასწორდა თუ არა, მაგალითად, გატარდა თუ არა დამატებითი ზომები 45-ე პუნქტის შესაბამისად.

გ191. შესაძლოა არსებობდეს ისეთი გარემოებები, როდესაც გამოვლენილი სერიოზული ნაკლოვანებები (მათ შორის, ისეთი ნაკლოვანებებიც, რომლებიც სერიოზულიც არის და ყოვლისმომცველიც) სათანადოდ გამოსწორდა და მათი შედეგიც გამოსწორებულია შეფასების მომენტისთვის. ასეთ შემთხვევაში პირ(ებ)ს, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, შეუძლია(თ) დაასკვნას (დაასკვნან), რომ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა ფირმას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ ხარისხის მართვის სისტემის მიზნები მიღწეულია.

გ192. შესაძლებელია, რომ გამოვლენილი ნაკლოვანება ყოვლისმომცველ/მრავალმხრივ გავლენას ახდენდეს ხარისხის მართვის სის-

ტემის დიზაინზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე. მაგალითად, როდესაც:

- კონკრეტული ნაკლოვანება გავლენას ახდენს ხარისხის მართვის სისტემის რამდენიმე კომპონენტზე ან ასპექტზე;
- ნაკლოვანება ეხება ხარისხის მართვის სისტემის რომელიმე კომპონენტს ან ასპექტს, მაგრამ მას ფუნდამენტური მნიშვნელობა აქვს ხარისხის მართვის სისტემისთვის;
- ნაკლოვანება გავლენას ახდენს ფირმის რამდენიმე ბიზნესერთეულზე ან ადგილმდებარეობაზე;
- ნაკლოვანება ეხება რომელიმე ბიზნესერთეულს ან გეოგრაფიულ არეალს, მაგრამ ამ ბიზნესერთეულს ან ადგილს ფუნდამენტური მნიშვნელობა აქვს მთელი ფირმისთვის;
- ნაკლოვანება გავლენას ახდენს ერთი და იმავე ტიპის ან ბუნების გარიგებების არსებით ნაწილზე.

გამოვლენილი ნაკლოვანების მაგალითი, რომელიც შეიძლება მიჩნეული იყოს სერიოზულად, მაგრამ არა ყოვლისმომცველად

ფირმა ნაკლოვანებას ავლენს ერთ-ერთ შედარებით მცირე ზომის რეგიონულ ოფისში. გამოვლენილი ნაკლოვანება დაკავშირებულია ფირმის პოლიტიკის ან ბევრი პროცედურის შეუსრულებლობასთან. ფირმა ადგენს, რომ ამ რეგიონული ოფისის კულტურამ, კერძოდ მისი ხელმძღვანელობის ქმედებებმა და ქცევამ, რაც მთლიანად ფინანსურ პრიორიტეტებზე იყო ორიენტირებული, ხელი შეუწყო გამოვლენილი ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზის წარმოქმნას. ამგვარად, ფირმა ადგენს, რომ ამ გამოვლენილი ნაკლოვანების გავლენა:

- სერიოზულია, ვინაიდან დაკავშირებულია რეგიონული ოფისის კულტურასა და ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შესრულების საერთო დონესთან; და
- არ არის ყოვლისმომცველი, ვინაიდან მისი მოქმედება შემოიფარგლება მცირე რეგიონული ოფისით.

გ193. ისეთ ვითარებაში, როდესაც გამოვლენილი ნაკლოვანებები სერიოზულიც არის და ყოვლისმომცველიც, გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად გატარებული ზომები არ არის ადეკვატური და გამოვლენილი ნაკლოვანებების ზემოქმედების შედეგი სათანადოდ არ არის გამოსწორებული, პირ(ებ)ს, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება

აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე შეუძლია(თ) დაასკვნას (დაასკვნან), რომ ხარისხის მართვის სისტემა ფირმას ვერ უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ ხარისხის მართვის სისტემის მიზნები მიღწეულია.

გამოვლენილი ნაკლოვანების მაგალითი, რომელიც შეიძლება მიჩნეული იყო სერიოზულადაც და ყოვლისმომცველადაც

ფირმა ნაკლოვანებას ავლენს ერთ-ერთ რეგიონულ ოფისში. ეს არის ფირმის ერთ-ერთი ძალიან მსხვილი ოფისი, რომელიც ფინანსურ, საოპერაციო და ტექნიკურ მხარდაჭერას უზრუნველყოფს მთელს რეგიონში. გამოვლენილი ნაკლოვანება დაკავშირებულია ფირმის ბევრი პოლიტიკისა და პროცედურის შეუსრულებლობასთან. ფირმა ადგენს, რომ ამ რეგიონული ოფისის კულტურამ, კერძოდ, მისი ხელმძღვანელობის ქმედებებმა და ქცევამ, რაც მთლიანად ფინანსურ პრიორიტეტებზე იყო ორიენტირებული, ხელი შეუწყო გამოვლენილი ნაკლოვანების გამომწვევი მიზეზის წარმოქმნას. ამგვარად, ფირმა დაასკვნის, რომ ამ გამოვლენილი ნაკლოვანების გავლენა:

- სერიოზულია, რადგან დაკავშირებულია რეგიონული ოფისის კულტურასა და ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შესრულების საერთო დონესთან; ასევე
- ყოვლისმომცველია, ვინაიდან ეს რეგიონული ოფისი ერთ-ერთი უმსხვილესი ოფისია, რომელიც ბევრი სხვა ოფისის მხარდაჭერას უზრუნველყოფს და ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შეუსრულებლობამ შესაძლოა ფართო გავლენა იქონია სხვა ოფისებზეც.

გ194. ფირმას შესაძლოა გარკვეული დრო დასჭირდეს გამოვლენილი სერიოზული და ყოვლისმომცველი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად. თუ ფირმა აგრძელებს გამოვლენილი ნაკლოვანებების მიმართ რემედიაციის ზომების გატარებას, ამგვარი გამოვლენილი ნაკლოვანებების ზემოქმედების არეალი შესაძლოა შემცირდეს და ფირმამ დაადგინოს, რომ ეს ნაკლოვანებები სერიოზული კი არის, მაგრამ აღარ არის ყოვლისმომცველი. ასეთ შემთხვევაში, პირ(ებ)ს, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, შეუძლია(თ) დაასკვნას (დაასკვნან), რომ იმ საკითხების გარდა, რომლებიც დაკავშირებული იყო ისეთ გამოვლენილ ნაკლოვანებებთან, რომლებიც ხარისხის მართვის სისტემის დიზაინზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე სერიოზულ გავლენას

ახდენს, მაგრამ არა ყოვლისმომცველს, სხვა დანარჩენ ასპექტებში ხარისხის მართვის სისტემა ფირმას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ ხარისხის მართვის სისტემის მიზნები მიღწეულია.

გ195. წინამდებარე ხმსს ფირმას არ ავალდებულებს დამოუკიდებელი მარწმუნებელი ანგარიშის მოპოვებას ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ და არც უკრძალავს ამის გაკეთებას.

მყისიერი და სათანადო ზომების გატარება (იხ. 55-ე პუნქტი)

გ196. იმ შემთხვევაში, თუ 54 (ბ) ან 54(გ) პუნქტებში აღწერილი დასკვნა გამოიტანა (გამოიტანეს) პირ(ებ)მა, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, ფირმამ უნდა გაატაროს მყისიერი და სათანადო ზომები, მაგალითად:

- სანამ გამოსწორდება გამოვლენილი ნაკლოვანებები, უნდა გაატაროს ზომები გარიგებების შესრულების ხელშესაწყობად _ უფრო მეტი რესურსები გამოყოს ან უფრო მეტი მითითებები შეიმუშაოს, ასევე იმის დასამტკიცებლად, რომ ფირმის მიერ გაცემული ანგარიშები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია და ამგვარი ზომების შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს გარიგების გუნდებს;
- მიმართოს იურიდიულ კონსულტაციას.

გ197. ზოგ შემთხვევაში ფირმაში შესაძლოა არსებობდეს დამოუკიდებელი მმართველი ორგანო, რომელიც არააღმასრულებელ მეთვალყურეობას უწევს ფირმას. ასეთ ვითარებაში ინფორმირების პროცედურა შესაძლოა მოიცავდეს ინფორმაციის მიწოდებას დამოუკიდებელი მართველი ორგანოსთვის.

გ198. *ისეთი გარემოებების მაგალითები, როდესაც მიზანშეწონილია, რომ ფირმამ გარე მხარეებს მიაწოდოს ინფორმაცია ხარისხის მართვის სისტემის შეფასების შესახებ*

- როდესაც ფირმა განეკუთვნება ქსელს;
- როდესაც ფირმა იყენებს ქსელის სხვა ფირმების მიერ შესრულებულ სამუშაოს, მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში;
- როდესაც ფირმის მიერ გაცემულ ანგარიშს ფირმა არაადეკვატურად მიიჩნევს ხარისხის მართვის

სისტემის ხარვეზების გამო და სუბიექტის ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა ეცნობოს ამის შესახებ;

- როდესაც კანონმდებლობა მოითხოვს ინფორმაციის მიწოდებას ზედამხედველობის სამსახურის ან მარეგულირებელ ორგანოსთვის.

პერსონალის საქმიანობის შეფასება (იხ. 56-ე პუნქტი)

გ199. პერსონალის საქმიანობის პერიოდული შეფასება ხელს უწყობს ანგარიშვალდებულებას. ამა თუ იმ პირის საქმიანობის შედეგების განხილვისას ფირმას შეუძლია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- ფირმის მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგები, რომლებიც ეხებოდა ხარისხის მართვის სისტემის ისეთ ასპექტებს, რომლებიც დაკავშირებულია შესაფასებელი პირის პასუხისმგებლობასთან. გარკვეულ გარემოებებში შესაძლოა ფირმას პირის სამუშაოსთვის დადგენილი ჰქონდეს საკონტროლო მაჩვენებლები და ფირმის მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგებს უდარებდეს ამ მაჩვენებლებს;
- ზომები, რომლებიც ამ პირმა გაატარა თავის პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებით გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად, მათ შორის, ამგვარი ზომების დროულობა და ეფექტიანობა.

გრადაციის საილუსტრაციო მაგალითები იმის შესახებ, როგორ შეუძლია ფირმას პერსონალის საქმიანობის შეფასება

- ნაკლებად რთულ ფირმას ამგვარი შეფასების განსახორციელებლად შესაძლოა დაქირავებული ჰყავდეს მომსახურების პროვაიდერი, ან შესაძლოა ფირმის მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგებიდან ჩანდეს პირის საქმიანობის შედეგები;
- უფრო რთულ ფირმაში, პერსონალის საქმიანობის შეფასება შესაძლოა ევალებოდეს ფირმის მმართველი ორგანოს დამოუკიდებელ არააღმასრულებელ წევრს ან სპეციალურ კომიტეტს, რომელსაც ზედამხედველობას უწევს ფირმის მმართველი ორგანო.

გ200. პოზიტიური შეფასების დაჯილდოება შესაძლებელია ანაზღაურებით, დაწინაურებით ან სხვა სახის წამახალისებელი საშუალებებით, რომლებიც მიმართულია ხარისხის მიმართ პირის ერთგულებაზე და განამტკიცებს ანგარიშვალდებულებას. მეორე მხრივ, ფირმას შეუძლია რემედიაციის ზომების გატარება პირის საქმიანობის უარყოფითი შეფასების აღმოსაფხვრელად, რაც შესაძლოა უარყოფითად აისახებოდეს ფირმის მიერ დასახული ხარისხის მიზნების მიღწევაზე.

სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ201. სახელმწიფო სექტორის შემთხვევაში შესაძლოა პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს იმ პირ(ებ)ის საქმიანობის შეფასება, რომელსაც (რომლებსაც) საბოლოო პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება აკისრია(თ) ხარისხის მართვის სისტემაზე, ან რაიმე ზომების გატარება მისი (მათი) საქმიანობის შეფასებით გამოწვეული შედეგების მოსაგვარებლად, კონკრეტული პირის თანამდებობის ხასიათის გათვალისწინებით. მიუხედავად ამისა, შესაძლებელია მაინც ჩატარდეს ფირმაში სხვა პირთა საქმიანობის შეფასება, რომლებსაც საოპერაციო პასუხისმგებლობა აკისრიათ ხარისხის მართვის სისტემის გარკვეულ ასპექტებზე.

დოკუმენტაცია (იხ. 57-59-ე პუნქტები)

გ202. დოკუმენტაცია მტკიცებულებებს ქმნის იმის თაობაზე, რომ ფირმამ დაიცვა წინამდებარე ხმსს-ის მოთხოვნები, კანონმდებლობა და სათანადო ეთიკური მოთხოვნები. დოკუმენტირება შესაძლოა სასარგებლო იყოს ასევე პერსონალისა და გარიგების გუნდების პრაქტიკული სწავლებისთვის, ორგანიზაციული ცოდნის დასამახსოვრებლად/შესანახად და იმ საფუძვლის ისტორიის/სტატისტიკის შესაქმნელად, რომლის მიხედვითაც ფირმა გადაწყვეტილებებს იღებს ხარისხის მართვის სისტემის შესახებ. არც აუცილებელია და პრაქტიკულადაც მიზანშეწონილი არ არის, რომ ფირმამ დოკუმენტებში ასახოს ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით განხილული ყველა საკითხი ან განსჯა. გარდა ამისა, წინამდებარე ხმსს-ის მოთხოვნების დაცვის დემონსტრირება ფირმას შეუძლია საინფორმაციო-საკომუნიკაციო კომპონენტის, დოკუმენტების ან სხვა წერილობითი მასალის ან სტ გამოყენებითი პროგრამების მეშვეობითაც, რომლებიც ხარისხის მართვის სისტემის განუყოფელი კომპონენტებია.

გ203. დოკუმენტაცია შესაძლოა არსებობდეს ოფიციალური წერილობითი სახელმძღვანელოების, საკონტროლო კითხვარების ან ფორმების

სახით, ან არაფორმალურად იყოს დოკუმენტირებული (მაგ., ელ-ფოსტის მეშვეობით გადაცემული ინფორმაცია ან ვებგვერდებზე განთავსებული მასალა), ან შესაძლოა არსებობდეს სტ გამოყენებით პროგრამებში ან სხვა ტიპის ციფრულ ფორმებში (მაგ., მონაცემთა ბაზებში). დოკუმენტაციის შესაძლო ფორმის, შინაარსისა და მოცულობის, ასევე მისი განახლების სიხშირის შესახებ ფირმის გადაწყვეტილებაზე გავლენას ახდენს სხვადასხვა ფაქტორი, მათ შორის:

- ფირმის სირთულე და ოფისების რაოდენობა;
- ფირმის საქმიანობისა და ორგანიზაციული სტრუქტურის ხასიათი და სირთულე;
- ფირმის მიერ შესრულებული გარიგებებისა და იმ სუბიექტების ხასიათი, რომლებისთვისაც ფირმა ასრულებს გარიგებებს;
- დოკუმენტში ასასახი საკითხის ხასიათი და სირთულე, მაგალითად, საკითხი დაკავშირებულია თუ არა ხარისხის მართვის სისტემის ისეთ ასპექტთან, რომელიც შეიცვალა ან რომელთანაც ხარისხის მაღალი რისკია დაკავშირებული, ასევე ამ საკითხთან დაკავშირებული განსჯის სირთულე; და
- ხარისხის მართვის სისტემაში განხორციელებული ცვლილებების სიხშირე და მასშტაბი.

ნაკლებად რთულ ფირმაში შესაძლოა არ იყოს აუცილებელი ინფორმირებული საკითხების დამამტკიცებელი დოკუმენტაციის წარმოება, ვინაიდან არაფორმალური კომუნიკაციის მეთოდები შესაძლოა ეფექტური იყოს. მიუხედავად ამისა, ნაკლებად რთულ ფირმაში შესაძლოა მიზანშეწონილად მიიჩნიონ ამგვარი საკითხების დოკუმენტირება ინფორმირების ფაქტის შესახებ მტკიცებულებების შესაქმნელად.

გ204. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა გარე საზედამხედველო ორგანო ადგენდეს მოთხოვნებს დოკუმენტაციისთვის, ოფიციალურად ან არაოფიციალურად, მაგალითად, გარე ინსპექტირების შედეგების საფუძველზე. შესაძლოა სათანადო ეთიკური მოთხოვნებიც მოიცავდეს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ სპეციალურ მოთხოვნებს, მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსი მოითხოვს დოკუმენტაციის წარმოებას გარკვეული საკითხების, მათ შორის, ზოგიერთი სიტუაციის შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია ინტერესთა კონფლიქტთან, კანონმდებლობის ან დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დარღვევასთან.

გ205. ფირმას არ ევალება თითოეული პირობის, მოვლენის, გარემოების, ქმედების ან აკრძალვის განხილვის დოკუმენტირება ხარისხის თითოეულ მიზანთან ან თითოეულ რისკთან დაკავშირებით, რომელმაც შესაძლოა გამოიწვიოს ხარისხის რისკის წარმოქმნა. თუმცა, ხარისხის რისკების შესახებ ინფორმაციისა და ხარისხის რისკებზე რეაგირების მიზნით გატარებული ზომების დოკუმენტირებისას, ფირმას შეუძლია დოკუმენტებში ასახოს ხარისხის რისკებისთვის მინიჭებული შეფასების მიზეზებიც (ე.ი. რისკების წარმოშობის შესაძლებლობები და მათი გავლენა ხარისხის ერთ ან რამდენიმე მიზანზე), რათა ხელი შეუწყოს საპასუხო ზომების თანამიმდევრულად რეალიზებასა და მუშაობას.

გ206. ზოგიერთი დოკუმენტაცია შესაძლოა მოწოდებული იყოს ქსელის, ქსელის სხვა ფირმების ან ქსელში შემავალი სხვა სტრუქტურების ან ორგანიზაციების მიერ.

ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი 2

გარიგების ხარისხის მიმოხილვა

(ძალაშია 2022 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და მიმოხილვისთვის. ასევე სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებისთვის, რომლებიც იწყება 2022 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ხმსს 2-ის მოქმედების სფერო 1-4

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა და გარიგების ხარისხის მიმოხილვის როლი 5-9

ხმსს 2-ის სტატუსი 10

ძალაში შესვლის თარიღი 11

მიზანი 12

განმარტებები 13

მოთხოვნები

შესაფერისი მოთხოვნების გამოყენება და შესრულება 14-16

გარიგების ხარისხის მიმომხილველის დანიშვნა და კრიტერიუმები გარიგების ხარისხის მიმომხილველის როლის შესრულების უფლებამოსილებისთვის..... 17-23

გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება 24-27

დოკუმენტაცია 28-30

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარიგების ხარისხის მიმომხილველის დანიშვნა და კრიტერიუმები გარიგების ხარისხის მიმომხილველის როლის შესრულების უფლებამოსილებისთვის..... გ1-გ24

გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება გ25-გ49

დოკუმენტაცია გ50-გ53

ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი (ხმსს) 2 – *„გარიგების ხარისხის მიმოხილვა“ უნდა განიხილებოდეს ხმსს 1-თან – „ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი ან დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“_ ერთად.*

შესავალი

ხმსს 2-ის მოქმედების სფერო

1. ხარისხის მართვის წინამდებარე საერთაშორისო სტანდარტი (ხმსს) ეხება:

   ა) გარიგების ხარისხის მიმომხილველის დანიშვნასა და კრიტერიუმებს, რომლებსაც უნდა აკმაყოფილებდეს პირი იმისთვის, რომ დაინიშნოს გარიგების ხარისხის მიმომხილველად; და

   ბ) გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პასუხისმგებლობას, რომელიც ეხება გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებასა და შესაბამისი დოკუმენტაციის მომზადებას.

2. წინამდებარე ხმსს ვრცელდება ყველა გარიგებაზე, რომლისთვისაც გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება მოითხოვება ხმსს 1-ის[1] შესაბამისად. სტანდარტი შემუშავებულია იმის საფუძველზე, რომ ფირმა იცავს ხმსს 1-ის მოთხოვნებს ან ისეთ ეროვნულ მოთხოვნებს, რომლებიც ხმსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია. წინამდებარე ხმსს უნდა განიხილებოდეს სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან ერთად.

3. გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება, ამ ხმსს-ის შესაბამისად, არის ერთ-ერთი კონკრეტული ღონისძიება, რომელსაც ფირმა შეიმუშავებს და ახორციელებს ხმსს 1-ის[2] მოთხოვნების შესაბამისად. გარიგების ხარისხის მიმოხილვას გარიგების ხარისხის მიმომხილველი ატარებს ფირმის სახელით, ცალკეული გარიგების დონეზე.

გრადაცია

4. გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომელთა ჩატარება ამ ხმსს-ით მოითხოვება, სხვადასხვა შემთხვევაში სხვადასხვანაირი იქნება, რაც დამოკიდებულია გარიგების ან სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებზე. მაგალითად, გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პროცედურები, სავარაუდოდ, უფრო ნაკლებად ფართო იქნება ისეთი გარიგებებისთვის, რომლებისთვისაც ნაკლები რაოდენობის მნიშვნელოვანი განსჯა დასჭირდათ გარიგების გუნდის წევრებს.

---

1. ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი (ხმსს) 1 (ყოფილი ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი 1) - `*ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს*`, პუნქტი 34(ვ).
2. ხმსს 1, პუნქტი 34(ვ).

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა და გარიგების ხარისხის მიმოხილვის როლი

5. ხმსს 1 ადგენს ფირმის პასუხისმგებლობას ხარისხის მართვის სისტემაზე და მოითხოვს, რომ ფირმამ შეიმუშაოს და განახორციელოს ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი საპასუხო ღონისძიებები, რომლებიც ეყრდნობა და მიესადაგება ხარისხის რისკებისთვის მინიჭებული შეფასებების მიზეზებს.[3] ხმსს 1-ით გათვალისწინებული სპეციფიკური საპასუხო ზომები მოიცავს ისეთი პოლიტიკის ან პროცედურების დაწესებას, რომლებიც ეხება გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებას წინამდებარე ხმსს-ის შესაბამისად.

6. ფირმა პასუხისმგებელია ხარისხის მართვის სისტემის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე. ხმსს 1-ის შესაბამისად, ფირმის მიზანია, უზრუნველყოს ხარისხის მართვის სისტემის შექმნა, დანერგვა და ფუნქციონირება ფირმის მიერ შესრულებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და მიმოხილვის, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებისთვის, რომლებიც ფირმას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ:

   ა) ფირმა და მისი პერსონალი თავიანთ პასუხისმგებლობას ასრულებენ პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვით და გარიგებებსაც ასრულებენ ამგვარი სტანდარტებისა და მოთხოვნების შესაბამისად; და

   ბ) ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული გარიგების დასკვნები (ანგარიშები) კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.[4]

7. როგორც ახსნილია ხმსს 1-ში[5], საზოგადოების ინტერესებს ემსახურება მუდმივად ხარისხიანი გარიგებების შესრულება. ხარისხიანი გარიგების შესრულება მიიღწევა გარიგებების დაგეგმვით, შესრულებითა და მათ შესახებ დასკვნის (ანგარიშის) შედგენით პროფესიული სტანდარტების, შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. ამ სტანდარტების მიზნების მიღწევა და შესაფერისი საკანონმდებლო ან სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესრულება გულისხმობს პროფესიული განსჯის გამოყენებას და ასევე პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმე-

3. ხმსს 1, 26-ე პუნქტი.
4. ხმსს 1, მე-14 პუნქტი.
5. ხმსს 1, მე-15 პუნქტი.

დებას, როდესაც ეს აუცილებელია გარიგების ტიპიდან გამომდინარე.

8. გარიგების ხარისხის მიმოხილვა არის გარიგების გუნდის ყველა მნიშვნელოვანი განსჯისა და ამის საფუძველზე გამოტანილი დასკვნების ობიექტური შეფასება. გარიგების ხარისხის მიმომხილველი ზემოაღნიშნული მნიშვნელოვანი განსჯის შეფასებას ახორციელებს პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო თუ სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების გათვალისწინებით. თუმცა, გარიგების ხარისხის მიმოხილვა არაა გამიზნული იმის შესაფასებლად, მთლიანობაში გარიგება შეესაბამება თუ არა პროფესიულ სტანდარტებსა და შესაფერის საკანონმდებლო თუ სხვა მარეგულირებელ მოთხოვნებს, ან ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებს.

9. გარიგების ხარისხის მიმომხილველი არ არის გარიგების გუნდის წევრი. გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება არ ცვლის გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას, რომელიც ეხება გარიგების ხარისხის მართვასა და გარიგების სათანადო ხარისხის უზრუნველყოფას, ან გარიგების გუნდის წევრების სამუშაოს ხელმძღვანელობას და ზედამხედველობას, ან მიმოხილვას. თვითონ გარიგების ხარისხის მიმომხილველს არ ევალება მტკიცებულებების მოპოვება გარიგების შესახებ გამოთქმული მოსაზრების ან დასკვნის განსამტკიცებლად. თუმცა გარიგების გუნდს შეუძლია დამატებითი მტკიცებულებების მოპოვება ისეთი საკითხების გადასაჭრელად, რომლებიც გამოვლინდა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის პროცესში.

ხმსს 2-ის სტატუსი

10. წინამდებარე ხმსს-ში განსაზღვრულია ფირმის მიზანი, თვითონ მოცემული სტანდარტის დებულებების გათვალისწინებით და მოთხოვნები, რომლებიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ ფირმამ შეძლოს დადგენილი მიზნის მიღწევა. გარდა ამისა, ეს ხმსს შეიცავს შესაბამის სახელმძღვანელო მითითებებს `გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის~ სახით, ასევე შესავალ ნაწილს, რომელიც წარმოადგენს გარკვეულ ორიენტირს მოცემული ხმსს-ისა და ტერმინების განმარტებების სათანადოდ გასაგებად. ხმსს 1-ში[6] ახსნილია ტერმინების მიზანი, ასევე მოთხოვნების, „გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის“, სტანდარტის შესავალი ნაწილისა და განმარტებების დანიშნულება.

6 . ხმსს 1, პუნქტები მე-12 და გ6-გ9.

ძალაში შესვლის თარიღი

11. ეს ხმსს ძალაშია:

    ა) 2022 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და მიმოხილვისთვის; და

    ბ) სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებისთვის, რომლებიც იწყება 2022 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ.

მიზანი

12. ფირმის მიზანია, უფლებამოსილი გარიგების ხარისხის მიმომხილველის დანიშვნის მეშვეობით, უზრუნველყოს გარიგების გუნდის ყველა მნიშვნელოვანი განსჯისა და ამის საფუძველზე გამოტანილი დასკვნების ობიექტური შეფასება.

განმარტებები

13. წინამდებარე ხმსს-ის მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

    ა) გარიგების ხარისხის მიმოხილვა – გარიგების გუნდის ყველა მნიშვნელოვანი განსჯისა და ამის საფუძველზე გამოტანილი დასკვნების ობიექტური შეფასება გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ, რომელიც დასრულდა არაუგვიანეს გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) თარიღისა;

    ბ) გარიგების ხარისხის მიმომხილველი – პარტნიორი, ფირმაში მომუშავე სხვა პირი ან გარე პიროვნება, რომელიც ფირმის მიერ დანიშნულია გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩასატარებლად;

    გ) სათანადო ეთიკური მოთხოვნები _ პროფესიული ეთიკის პრინციპები და ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება პროფესიონალ ბუღალტერზე გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებისას. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი)* იმ დებულებებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან ან მიმოხილვასთან, ან სხვა სახის მარწმუნებელი ან დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებთან, ასევე ეროვნული კანონმდებლო-

ბით განსაზღვრულ ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შემზღუდველია. (იხ. პუნქტები გ12_ გ15)

მოთხოვნები

შესაფერისი მოთხოვნების გამოყენება და შესრულება

14. ფირმასა და გარიგების ხარისხის მიმომხილველს კარგად უნდა ესმოდეთ წინამდებარე ხმსს-ის ტექსტი, მათ შორის „გამოყენებისა და სხვა ახსნა განმარტებითი მასალის“ ნაწილში მოცემული სახელმძღვანელო მითითებები, რათა გააცნობიერონ ამ ხმსს-ის მიზნები და სათანადოდ გამოიყენონ მათთვის შესაფერისი მოთხოვნები.

15. ფირმამ ან გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა, საჭიროებისამებრ, უნდა დაიცვან ამ ხმსს-ის ყველა მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ესა თუ ის მოთხოვნა კონკრეტული გარიგების გარემოებებისთვის შესაფერისი არ არის.

16. ივარაუდება, რომ წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენება საკმარის საფუძველს შექმნის მისი მიზნის მისაღწევად. თუმცა, თუ ფირმა ან გარიგების ხარისხის მიმომხილველი დაადგენს, რომ შესაფერისი მოთხოვნების გამოყენება არ ქმნის საკმარის საფუძველს წინამდებარე სტანდარტის მიზნის მისაღწევად, ფირმამ ან გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა, საჭიროებისამებრ, უნდა გაატაროს დამატებითი ზომები ამ მიზნის მისაღწევად.

გარიგების ხარისხის მიმომხილველის დანიშვნა და კრიტერიუმები გარიგების ხარისხის მიმომხილველის როლის შესრულების უფლებამოსილებისთვის

17. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც მოითხოვს გარიგების ხარისხის მიმომხილველების დანიშვნის პასუხისმგებლობის დაკისრებას იმ პირ(ებ)ისთვის, რომელსაც (რომლებსაც) გააჩნია(თ) ამ პასუხისმგებლობის შესასრულებლად აუცილებელი კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ასევე უფლებამოსილება ფირმის ფარგლებში. ეს პოლიტიკა ან პროცედურები უნდა მოითხოვდეს, რომ სწორედ ამგვარმა პირებმა დანიშნონ გარიგების ხარისხის მიმომხილველი. (იხ. პუნქტები გ1 _ გ3)

18. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც ადგენს კრიტერიუმებს გარიგების ხარისხის მიმომხილველის როლის შესრულების უფლებამოსილების მქონე პირთა შესარჩევად.

ეს პოლიტიკა ან პროცედურები უნდა მოითხოვდეს, რომ გარიგების ხარისხის მიმომხილველი არ იყოს გარიგების გუნდის წევრი და: (იხ. პუნქტი გ4).

ა) მას უნდა გააჩნდეს სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის საკმარისი დრო და სათანადო უფლებამოსილება გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩასატარებლად; (იხ. პუნქტები გ5 _ გ11)

ბ) უნდა იცავდეს სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებს, მათ შორის იმ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება გარიგების ხარისხის მიმომხილველის ობიექტურობისა და დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილ საფრთხეებს; და (იხ. პუნქტები გ12 _ გ15)

გ) უნდა იცავდეს საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელ დებულებებს (თუკი ასეთი რამ არსებობს), რომლებიც ეხება გარიგების ხარისხის მიმომხილველის როლის შესრულების უფლებამოსილებას. (იხ. პუნქტი გ16)

19. 18 (ბ) პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები უნდა ითვალისწინებდეს იმ პირის ობიექტურობის მიმართ შექმნილ საფრთხეებსაც, რომელიც წინათ გარიგების პარტნიორი იყო და შემდეგ ინიშნება გარიგების ხარისხის მიმომხილველად. ამგვარ პოლიტიკასა და პროცედურებში გარიგების პარტნიორისთვის გათვალისწინებული უნდა იყოს ორწლიანი აკრძალვის პერიოდი, რის შემდეგაც მას შეეძლება გარიგების ხარისხის მიმომხილველის როლის შესრულება, ან უფრო ხანგრძლივი პერიოდი, თუკი ეს სავალდებულოა სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ17 _ გ18)

20. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც ადგენს კრიტერიუმებს იმ პირთათვის, რომელთაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველის დახმარების უფლებამოსილება ექნებათ. ეს პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოითხოვდეს, რომ ამგვარი პირები არ იყვნენ გარიგების გუნდის წევრები და:

ა) მათ უნდა გააჩნდეთ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის საკმარისი დრო დაკისრებული მოვალეობების შესასრულებლად; და (იხ. გ19 პუნქტი)

ბ) უნდა იცავდნენ სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებს, მათ შორის იმ მოთხოვნებსაც, რომლებიც ეხება მათი ობიექტურობისა და დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილ საფრთხეებს, ასევე საკანონმდებლო და, საჭიროების შემთხვევაში, სხვა მარეგულირებელ დებულებებს. (იხ. პუნქტები გ20 _ გ21)

21. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც:

ა) მოითხოვს, რომ გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა თავის თავზე აიღოს საერთო პასუხისმგებლობა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებაზე; და

ბ) ითვალისწინებს გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ მიმოხილვაში ჩართული პირების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის პასუხისმგებლობას და ასევე მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვას. (იხ. გ22 პუნქტი)

გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარების უფლებამოსილების კრიტერიუმებთან გარიგების ხარისხის მიმომხილველის შესაბამისობის დარღვევა

22. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც ისეთ გარემოებებს ეხება, როდესაც დარღვეულია გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარების უფლებამოსილების კრიტერიუმებთან გარიგების ხარისხის მიმომხილველის შესაბამისობა და ფირმამ უნდა გაატაროს სათანადო ზომები, მათ შორის შეიმუშაოს პროცედურული პროცესი, რომლის მეშვეობითაც შეარჩევს და დანიშნავს შემცვლელს ასეთ სიტუაციაში. (იხ. პუნქტი გ23)

23. როდესაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველისთვის ცნობილი გახდება ისეთი გარემოებები, რომელთა გამო დარღვეულია გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარების უფლებამოსილების კრიტერიუმებთან გარიგების ხარისხის მიმომხილველის შესაბამისობა, მან ამის შესახებ უნდა აცნობოს სათანადო პირ(ებ)ს ფირმაში და: (იხ. პუნქტი გ24)

ა) თუ გარიგების ხარისხის მიმოხილვა არ დაწყებულა, უარი უნდა თქვას გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებაზე; ან

ბ) თუ გარიგების ხარისხის მიმოხილვა დაწყებულია, უნდა შეწყვიტოს გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება.

გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება

24. ფირმამ უნდა დააწესოს გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარების პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც ეხება:

ა) გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პასუხისმგებლობას, გარიგების მიმდინარეობისას შესაფერის დროს ჩაატაროს პროცედურები 25-26-ე პუნქტების შესაბამისად, რათა შეიქმნას გარიგების გუნდის ყველა მნიშვნელოვანი განსჯისა და მათ

მიერ გამოტანილი დასკვნების ობიექტური შეფასების საფუძველი;

ბ) გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას გარიგების ხარისხის მიმოხილვასთან დაკავშირებით, მათ შორის იმაზე, რომ გარიგების პარტნიორმა გარიგების დასკვნას (ანგარიშს) არ უნდა მიანიჭოს თარიღი მანამ, სანამ 27-ე პუნქტის შესაბამისად შეტყობინებას არ მიიღებს გარიგების ხარისხის მიმომხილველისგან იმის თაობაზე, რომ დასრულდა გარიგების ხარისხის მიმოხილვა; და (იხ. პუნქტები გ25_გ26)

გ) გარემოებებს, როდესაც გარიგების გუნდის მიერ გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან ერთად მნიშვნელოვან განსჯასთან დაკავშირებით ჩატარებული განხილვების ხასიათი და მასშტაბი საფრთხეს უქმნის გარიგების ხარისხის მიმომხილველის ობიექტურობას, ასევე სათანადო ზომებს, რომლებიც უნდა გატარდეს ასეთ სიტუაციაში. (იხ. პუნქტი გ27)

25. გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებისას, გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა: (იხ. პუნქტები გ28_გ33)

ა) კარგად უნდა გაიაზროს ინფორმაცია, რომელიც მიაწოდა: (იხ. პუნქტი გ34).

(i) გარიგების გუნდმა მოცემული გარიგებისა და სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების შესახებ; და

(ii) ფირმამ ფირმის მონიტორინგისა და გამოსასწორებელი ზომების პროცესთან დაკავშირებით, კერძოდ, გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ, რომლებიც შეიძლება დაკავშირებული იყოს ან გავლენას ახდენდეს ისეთ სფეროებზე, რომლებსაც ეხებოდა გარიგების გუნდის მნიშვნელოვანი განსჯა.

ბ) უნდა განიხილოს გარიგების პარტნიორთან და, საჭიროების შემთხვევაში, გარიგების გუნდის სხვა წევრებთან ერთად მნიშვნელოვანი საკითხები და ნებისმიერი მნიშვნელოვანი განსჯა, რომელიც განხორციელდა გარიგების დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში და გარიგების შესახებ დასკვნის (ანგარიშის) მომზადებისას. (იხ. პუნქტები გ35_გ38)

გ) (ა) და (ბ) პუნქტებში მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე განიხილოს გარიგების დოკუმენტაციიდან შერჩეული დოკუმენტები, რომლებიც ეხება გარიგების გუნდის მნიშვნელოვან განსჯას და შეაფასოს: (იხ. პუნქტები გ39_გ43)

(i) ამ მნიშვნელოვანი განსჯისა და გამოტანილი დასკვნების საფუძველი, მათ შორის გარიგების გუნდის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმი, როდესაც პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება აუცილებელია გარიგების ტიპიდან გამომდინარე;

(ii) გარიგების დოკუმენტაცია განამტკიცებს და შეესაბამება თუ არა გამოტანილ დასკვნებს; და

(iii) გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია თუ არა.

დ) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში _ უნდა შეაფასოს, რის საფუძველზე დაადგინა გარიგების პარტნიორმა, რომ შესრულებულია დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნები; (იხ. პუნქტი გ44)

ე) უნდა შეაფასოს, ჩატარდა თუ არა სათანადო კონსულტაციები რთულ ან სადავო საკითხებთან, ანდა ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლებმაც გამოიწვია აზრთა სხვადასხვაობა და ასევე ამ კონსულტაციების შედეგად გამოტანილი დასკვნები; (იხ. პუნქტი გ45).

ვ) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში _ უნდა შეაფასოს, რის საფუძველზე დაადგინა გარიგების პარტნიორმა, რომ აუდიტის პროცესში გარიგების პარტნიორის მონაწილეობა საკმარისი და ადეკვატური იყო იმ თვალსაზრისით, რომ გარიგების პარტნიორს აქვს საფუძველი იმის დასადგენად, რომ ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია გარიგების სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით; (იხ. პუნქტი გ46)

ზ) უნდა განიხილოს:

(i) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში _ ფინანსური ანგარიშგება და მის შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნა, მათ შორის, აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერა, შესაბამის შემთხვევებში; (იხ. პუნქტი გ47)

(ii) მიმოხილვის გარიგებების შემთხვევაში _ ფინანსური ანგარიშგება ან ფინანსური ინფორმაცია და მის შესახებ შედგენილი გარიგების ანგარიში; ან (იხ. პუნქტი გ47)

(iii) სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებების შემთხვევაში _ გარიგების ანგარიში და, შე-

საბამის შემთხვევებში, განსახილველი საგნის ინფორმაცია. (იხ. პუნქტი გ48)

26. გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა გარიგების პარტნიორს უნდა აცნობოს, თუ მას მიაჩნია, რომ გარიგების გუნდის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯა, ან მასთან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნები ადეკვატური არ არის. თუ ამგვარი პრობლემები არ გადაიჭრება გარიგების ხარისხის მიმომხილველისთვის მისაღები ფორმით, მან ფირმაში სათანადო პირ(ებ)ს უნდა აცნობოს, რომ გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დასრულება შეუძლებელია. (იხ. პუნქტი გ49)

გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დასრულება

27. გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა უნდა დაადგინოს, შესრულებულია თუ არა წინამდებარე ხმსს-ის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებას და დასრულებას. თუ შესრულებულია ზემოაღნიშნული მოთხოვნები, გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა გარიგების პარტნიორს უნდა აცნობოს, რომ გარიგების ხარისხის მიმოხილვა დასრულდა.

დოკუმენტაცია

28. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც მოითხოვს, რომ გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა თავის თავზე აიღოს პასუხისმგებლობა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დოკუმენტაციაზე. (იხ. პუნქტები გ50)

29. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც მოითხოვს, რომ გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დოკუმენტაცია მომზადებული იყოს 30-ე პუნქტის შესაბამისად და ამგვარი დოკუმენტაცია ჩაირთოს მოცემული გარიგების დოკუმენტაციაში.

30. გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დოკუმენტაცია საკმარისია იმისთვის, რომ გამოცდილმა პრაქტიკოსმა, რომელიც ადრე დაკავშირებული არ იყო მოცემულ გარიგებასთან, წარმოდგენა შეიქმნას იმ პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ, რომლებიც გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა და, საჭიროების შემთხვევაში, იმ პირებმა ჩაატარეს, რომლებიც მიმომხილველს ეხმარებოდნენ, ასევე მიმოხილვის პროცესში გამოტანილ დასკვნებზე. გარდა ამისა, გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დოკუმენტაცია მოიცავს: (იხ. პუნქტები გ51_გ53).

ა) გარიგების ხარისხის მიმომხილველის სახელსა და გვარს, ასევე იმ პირების სახელსა და გვარს, რომლებიც გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ეხმარებოდნენ;

ბ) მტკიცებულებას გარიგების დოკუმენტაციის მიმოხილვის ჩატარების შესახებ;

გ) საფუძველს, რომლის მიხედვითაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა შეასრულა 27-ე პუნქტის მოთხოვნა;

დ) შეტყობინებებს, რომლებიც მოითხოვება 26-ე და 27-ე პუნქტების შესაბამისად; და

ე) გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დასრულების თარიღს.

* * *

გამოყენება და ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარიგების ხარისხის მიმომხილველის დანიშვნა და კრიტერიუმები გარიგების ხარისხის მიმომხილველის როლის შესრულების უფლებამოსილებისთვის

გარიგების ხარისხის მიმომხილველების დანიშვნაზე პასუხისმგებელი პირის განსაზღვრა (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ1. კომპეტენცია და უნარები, რომლებიც საჭიროა იმისათვის, რომ პირმა შეძლოს გარიგების ხარისხის მიმომხილველების დანიშვნის პასუხისმგებლობის შესრულება, შეიძლება მოიცავდეს შემდეგი საკითხების ცოდნას:

- გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პასუხისმგებლობა;
- მე-18 და მე-19 პუნქტებში განსაზღვრული კრიტერიუმები, რომლებიც განკუთვნილია იმ პირთა შესარჩევად, რომლებსაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველის როლის შესრულების უფლებამოსილება ექნებათ; და
- იმ გარიგებების ან სუბიექტების სპეციფიკა და გარემოებები, რომელთათვისაც სავალდებულოა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება, მათ შორის გარიგების გუნდის შემადგენლობა.

გ2. ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შეიძლება ადგენდეს, რომ გარიგების ხარისხის მიმომხილველების დანიშვნაზე პასუხისმგებელი პირი არ უნდა იყოს იმ გარიგების გუნდის წევრი, რომლის-

თვისაც ტარდება გარიგების ხარისხის მიმოხილვა. თუმცა, გარკვეულ გარემოებებში (მაგ., მცირე ფირმის ან ინდივიდუალური პრაქტიკოსის შემთხვევაში) შეიძლება შესაძლებელი არ იყოს, რომ გარიგების ხარისხის მიმომხილველი არ დანიშნოს გარიგების გუნდის წევრმა.

გ3. ფირმას გარიგების ხარისხის მიმომხილველების დანიშვნაზე პასუხისმგებლად შეუძლია ერთზე მეტი პირის დანიშვნა. მაგალითად, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შეიძლება განსხვავებულ პროცესებს ითვალისწინებდეს საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის აუდიტისთვის გარიგების ხარისხის მიმომხილველების დანიშვნისთვის და არაკოტირებული სუბიექტების აუდიტის ან სხვა გარიგებებისთვის, ასევე სხვადასხვა პასუხისმგებელი პირის დანიშვნას თითოეულ ამ პროცესზე.

ვის აქვს გარიგების ხარისხის მიმომხილველის როლის შესრულების უფლებამოსილება (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ4. გარკვეულ გარემოებებში, მაგალითად, მცირე ფირმის ან ინდივიდუალური პრაქტიკოსის შემთხვევაში, შეიძლება არ არსებობდეს პარტნიორი ან სხვა პირი ფირმაში, ვისაც გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარების უფლებამოსილება ექნება. ასეთ შემთხვევაში, გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩასატარებლად ფირმას შეუძლია ხელშეკრულების დადება ფირმის გარე პირებთან, ან მომსახურების მიღება ამგვარი პირებისგან. ფირმის გარე პირი შეიძლება იყოს ქსელის რომელიმე ფირმის პარტნიორი, ან ფირმის ქსელში შემავალი რომელიმე სტრუქტურის ან ორგანიზაციის თანამშრომელი, ანდა მომსახურების გარე პროვაიდერი. იმ შემთხვევაში, როდესაც ფირმა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩასატარებლად ასეთ პირს იყენებს, გამოიყენება ხმსს 1-ის ის დებულებები, რომლებიც ეხება ქსელის მოთხოვნებს, ან ქსელის მომსახურებას, ან მომსახურების პროვაიდერებს.

კრიტერიუმები გარიგების ხარისხის მიმომხილველის როლის შესრულების უფლებამოსილებისთვის

კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის საკმარისი დრო (იხ. 18(ა) პუნქტი)

გ5. ხმსს 1-ში აღწერილია კომპეტენციასთან დაკავშირებული მახასიათებლები, მათ შორის ტექნიკური კომპეტენციის, პროფესიული უნარების, პროფესიული ეთიკის, ფასეულობებისა და ქცევის ინტეგ-

რაცია და ერთობლივად გამოყენება.[7] იმის დასადგენად, ამა თუ იმ პირს გააჩნია თუ არა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩასატარებლად აუცილებელი კომპეტენცია, ფირმას შეუძლია, მაგალითად, შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნებისა და კონკრეტული გარიგების შესაფერისი ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების ცოდნა;
- სუბიექტის დარგის ცოდნა;
- მსგავსი ხასიათისა და სირთულის გარიგებების შესრულებასთან დაკავშირებული საკითხების ცოდნა და ამგვარი გარიგებების შესრულების გამოცდილება; და
- გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებასა და დოკუმენტირებაზე გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პასუხიმგებლობის/ვალდებულებების ცოდნა, რომლის შეძენა ან გაღრმავება შესაძლებელია ფირმაში ორგანიზებული სათანადო სწავლებით.

გ6. პირობები, მოვლენები, გარემოებები, ქმედებები ან აკრძალვები, რომლებიც ფირმამ გაითვალისწინა იმის დასადგენად, რომ ამა თუ იმ გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება იქნება ერთ ან რამდენიმე ხარისხის რისკზე[8] რეაგირებისთვის შესაფერისი სათანადო ზომა, შეიძლება მნიშვნელოვანი გასათვალისწინებელი ფაქტორი იყოს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ფირმა ადგენს ამ გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩასატარებლად აუცილებელ კომპეტენციასა და შესაძლებლობებს. გარდა ამისა, ფირმას სხვა საკითხების გათვალისწინებაც შეუძლია იმის დასადგენად, გარიგების ხარისხის მიმომხილველს გააჩნია თუ არა ის კომპეტენცია და შესაძლებლობები, ასევე საკმარისი დრო, რაც აუცილებელია გარიგების გუნდის ყველა მნიშვნელოვანი განსჯისა და ამის საფუძველზე გამოტანილი დასკვნების შესაფასებლად. ამგვარი საკითხების მაგალითებია:

- სუბიექტის სპეციფიკა;
- იმ დარგის ან მარეგულირებელი გარემოს სპეციალიზაცია და სირთულე, რომელშიც სუბიექტი საქმიანობს;
- რამდენად არის გარიგება დაკავშირებული ისეთ საკითხებთან, რომლებიც საჭიროებს სპეციალიზებულ ცოდნასა და გამო-

7. ხმსს 1, პუნქტი გ88.
8. ხმსს 1, პუნქტი გ134.

ცდილებას (მაგ., საინფორმაციო ტექნოლოგიები (სტ), ანდა ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებული სფეროები), ან სამეცნიერო და საინჟინრო-ტექნიკურ ცოდნასა და გამოცდილებას, რაც შეიძლება აუცილებელი იყოს გარკვეული მარწმუნებელი გარიგებების შესასრულებლად. ასევე იხილეთ გ19 პუნქტი.

გ7. იმ პირის კომპეტენციისა და შესაძლებლობების შესფასებისას, რომელიც შეიძლება დაინიშნოს გარიგების ხარისხის მიმომხილველად, შესაძლებელია მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი საკითხების განხილვაც: ფაქტები, რომლებიც გამოვლინდა ფირმის მიერ განხორციელებული მონიტორინგის ღონისძიებების (მაგ., ფაქტები, რომლებიც გამოვლინდა ისეთი გარიგებების ინსპექტირების შედეგად, რომლისთვისაც ეს პირი იყო გარიგების გუნდის წევრი ან გარიგების ხარისხის მიმომხილველი), ან ჩატარებული გარე ინსპექტირების შედეგად.

გ8. სათანადო კომპეტენციის ან შესაძლებლობების არქონა გავლენას იქონიებს გარიგების ხარისხის მიმომხილველის უნარზე, მიმოხილვის ჩატარებისას მიმართოს სათანადო პროფესიულ განსჯას. მაგალითად, გარიგების ხარისხის მიმომხილველს, რომელსაც არ აქვს შესაბამისი დარგის შესაფერისი ცოდნა და გამოცდილება, შეიძლება არ ჰქონდეს უნარი ან თვითრწმენა, რაც აუცილებელია გარიგების გუნდის მიერ რთულ, დარგისთვის სპეციფიკურ ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის საკითხებთან დაკავშირებით განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯისა და გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმის შეფასებისთვის ან არგუმენტირებულად უარყოფისთვის.

სათანადო უფლებამოსილება (იხ. 18(ა) პუნქტი)

გ9. გარიგების ხარისხის მიმომხილველის უფლებამოსილების განსაზღვრას ხელს უწყობს ფირმის დონის ღონისძიებები. მაგალითად, როდესაც ფირმაში შექმნილია ისეთი კულტურა, სადაც დაფასებულია გარიგების ხარისხის მიმომხილველის როლი, ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ გარიგების ხარისხის მიმომხილველი გარიგების პარტნიორის ან სხვა პერსონალის მხრიდან წააწყდება ისეთ ზეწოლას, რაც მიზანშეუწონელ გავლენას იქონიებს გარიგების ხარისხის მიმოხილვის შედეგზე. ზოგ შემთხვევაში, გარიგების ხარისხის მიმომხილველის უფლებამოსილება შეიძლება გაძლიერდეს/გამყარდეს აზრთა სხვადასხვაობასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკით ან პროცედურებით, რაც შეიძლება მოიცავდეს ისეთ ღონისძიებებს, რომელთა გატარებაც გარიგების ხარისხის მიმომ-

ხილველს შეუძლია გარიგების ხარისხის მიმომხილველსა და გარიგების გუნდს შორის უთანხმოების შემთხვევაში.

გ10. გარიგების ხარისხის მიმომხილველის უფლებამოსილება შეიძლება შესუსტებული იყოს, როდესაც:

- ფირმაში არსებული კულტურა ხელს უწყობს მხოლოდ ფირმის იერარქიის უმაღლესი დონის პერსონალის უფლებამოსილების დაფასებას;
- გარიგების ხარისხის მიმომხილველი ანგარიშვალდებულია გარიგების პარტნიორის წინაშე, მაგალითად, როდესაც გარიგების პარტნიორს წამყვანი პოზიცია უკავია ფირმაში ან პასუხს აგებს გარიგების ხარისხის მიმომხილველის კომპეტენციის დადგენაზე.

სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ11. სახელმწიფო სექტორში გარიგების პარტნიორის ანალოგიური როლის შესრულება აუდიტორს (მაგ., გენერალურ აუდიტორს ან შესაბამისი კვალიფიკაციის მქონე სხვა პირს, რომელიც დანიშნულია გენერალური აუდიტორის სახელით) იმ შემთხვევაში შეუძლია, როდესაც მას ეკისრება საერთო პასუხისმგებლობა სახელმწიფო სექტორში ჩატარებულ აუდიტებზე. ასეთ ვითარებაში, გარიგების ხარისხის მიმომხილველის შერჩევისას შესაძლებელია, მაგალითად, გარიგების ხარისხის მიმომხილველის დამოუკიდებლობისა და ობიექტური შეფასების განხორციელების უნარის გათვალისწინება.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (იხ. პუნქტები 13(გ) და 18(ბ))

გ12. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებას ეხება, შეიძლება განსხვავებული იყოს გარიგების ან სუბიექტის სპეციფიკის მიხედვით. სათანადო ეთიკური მოთხოვნების განსხვავებული დებულებები შეიძლება დაკავშირებული იყოს მხოლოდ ინდივიდუალურ პროფესიონალ ბუღალტრებთან, მაგალითად გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან და არა თვითონ ფირმასთან.

გ13. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება მოიცავდეს დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ კონკრეტულ მოთხოვნებს, რომლებიც ვრცელდება ინდივიდუალურ პროფესიონალ ბუღალტრებზე, როგორიცაა გარიგების ხარისხის მიმომხილველი. ამასთან, სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება ისეთ დებულებებსაც მოიცავდეს, რომლებიც ეხება აუდიტის ან სხვა სახის მარწმუნებელი მომსახურების დამკვეთთან ხანგრძლივი კავშირის შედეგად დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილ საფრთხეებს. ხანგრძლივ კავშირთან

დაკავშირებული ამგვარი დებულებები შეიძლება განსხვავდებოდეს მე-19 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრულ აკრძალვის პერიოდისგან, მაგრამ მათი გათვალისწინება შეიძლება აუცილებელი იყოს წინამდებარე ხმსს-ის გამოყენებისას.

გარიგების ხარისხის მიმომხილველის ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეები

გ14. გარიგების ხარისხის მიმომხილველის ობიექტურობას შეიძლება საფრთხე შეუქმნას მრავალმა ფაქტმა და გარემოებამ. მაგალითად:

- ანგარების საფრთხე შეიძლება შეიქმნას იმ შემთხვევაში, თუ გარიგების ხარისხის მიმომხილველი ადრე მონაწილეობდა მოცემული გარიგების გუნდის მიერ განხორციელებულ მნიშვნელოვან განსჯაში, კერძოდ, როგორც გარიგების პარტნიორი ან გარიგების გუნდის წევრი;
- ფამილიარული ურთიერთობის ან ანგარების საფრთხე შეიძლება იმ შემთხვევაში შეიქმნას, თუ გარიგების ხარისხის მიმომხილველი არის მოცემული გარიგების პარტნიორის ან გარიგების გუნდის რომელიმე წევრის ახლო ნათესავი ან ოჯახის წევრი, ან როდესაც მას ახლო პირადი ურთიერთობა აქვს გარიგების გუნდის წევრებთან;
- შანტაჟის საფრთხე შეიძლება იმ შემთხვევაში წარმოიქმნას, როდესაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველი განიცდის ფაქტობრივ ან ნაგულისხმევ ზეწოლას (მაგ., როდესაც გარიგების პარტნიორი არის აგრესიული ან დომინანტური პირი, ან გარიგების ხარისხის მიმომხილველი ანგარიშვალდებულია გარიგების პარტნიორის წინაშე).

გ15. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება მოიცავდეს ისეთ მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, რომლებიც ეხება ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხის გამოვლენას, შეფასებას და მათზე სათანადო რეაგირებას. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსი შეიცავს სპეციალურ მითითებებს, მათ შორის მაგალითებს, რომლებიც ეხება:

- ისეთ გარემოებებს, როდესაც ობიექტურობას შეიძლება საფრთხე შეექმნას გარიგების ხარისხის მიმომხილველად პროფესიონალი ბუღალტრის დანიშვნისას;
- ფაქტორებს, რომლებიც შესაფერისია ამგვარი საფრთხეების დონის შესაფასებლად; და

- ქმედებებს, მათ შორის დამცავ ზომებს, რომლებმაც შეიძლება აღმოფხვრას ამგვარი საფრთხეები.

საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი დებულებები, რომლებიც ეხება გარიგების ხარისხის მიმომხილველის როლის შესრულების უფლებამოსილებას (იხ. 18(გ) პუნქტი)

გ16. გარიგების ხარისხის მიმომხილველის როლის შესრულების უფლებამოსილებასთან დაკავშირებით შეიძლება კანონმდებლობა დამატებით მოთხოვნებს ადგენდეს. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შეიძლება ესაჭიროებოდეს გარკვეული კვალიფიკაცია ან ლიცენზია/ნებართვა იმისათვის, რომ შეძლოს გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება.

აკრძალვის პერიოდი იმ პირისთვის, რომელიც ადრე გარიგების პარტნიორი იყო (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ17. განმეორებად გარიგებებში ხშირად არ იცვლება საკითხები, რომლებთანაც დაკავშირებული იყო მნიშვნელოვანი განსჯა. ამგვარად, მნიშვნელოვანი განსჯა, რომელიც წინა პერიოდებში განხორციელდა, შეიძლება გავლენას ახდენდეს გარიგების გუნდის მიერ მომდევნო პერიოდებში განხორციელებულ განსჯაზეც. მაშასადამე, გარიგების ხარისხის მიმომხილველის უნარზე, ობიექტურად შეაფასოს გარიგების გუნდის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯა, გავლენას ახდენს ის ფაქტი, ეს პირი ადრე მონაწილეობდა თუ არა ამ განსჯაში, როგორც გარიგების პარტნიორი. ასეთ ვითარებაში მნიშვნელოვანია, რომ გატარდეს ადეკვატური დამცავი ზომები ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების, კერძოდ, თვითშეფასების საფრთხის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად. შესაბამისად, წინამდებარე ხმსს მოითხოვს, რომ ფირმამ დააწესოს ისეთი პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც ადგენს აკრძალვის პერიოდს, რომლის განმავლობაშიც არ შეიძლება გარიგების პარტნიორის დანიშვნა გარიგების ხარისხის მიმომხილველად.

გ18. ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შეიძლება ასევე ითვალისწინებდეს იმის დადგენას, ამა თუ იმ აკრძალვის პერიოდის გამოყენება მიზანშეწონილია თუ არ გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა პირის მიმართ მანამ, სანამ ეს პირი გახდება უფლებამოსილი, რომ ამ გარიგებაში დაინიშნოს გარიგების ხარისხის მიმომხილველად. ამასთან დაკავშირებით, ფირმას შეუძლია გაითვალისწინოს ამ პირის როლისა და მისი მონაწილეობის ხასიათი წინა პერიოდებში ამ გარიგებასთან დაკავშირებით განხორციელებულ მნიშვნელოვან განსჯაში. მაგალითად, ფირმა შეიძლება ადგენდეს, რომ გარიგების

პარტნიორი, რომელიც ჯგუფის აუდიტში პასუხისმგებელია აუდიტის პროცედურების ჩატარებაზე კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით, არ შეიძლება, რომ დაინიშნოს ამ ჯგუფის აუდიტში გარიგების ხარისხის მიმომხილველად, ვინაიდან აუდიტის პარტნიორის მონაწილეობა მნიშვნელოვან განსჯაში გავლენას ახდენს ჯგუფის აუდიტის ჩატარებაზე.

გარემოებები, როდესაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ეხმარებიან ასისტენტები (იხ. მე-20-21 პუნქტები)

გ19. გარკვეულ გარემოებებში შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ გარიგების ხარისხის მიმომხილველს დაეხმაროს შესაფერისი ცოდნისა და გამოცდილების მქონე პირი ან პირების ჯგუფი. მაგალითად, სუბიექტის მიერ განხორციელებული გარკვეული ოპერაციების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად შეიძლება სასარგებლო იყოს მაღალი დონის სპეციალიზებული ცოდნა, უნარ-ჩვევები ან გამოცდილება, რაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველს დაეხმარება ამ ოპერაციებთან დაკავშირებულ გარიგების გუნდის მნიშვნელოვანი განსჯის შეფასებაში.

გ20. გ14 პუნქტში მოცემული მითითებები შეიძლება ფირმას გამოადგეს იმ პირთა ობიექტურობის მიმართ შექმნილ საფრთხეებთან დაკავშირებული პოლიტიკისა და პროცედურების შემუშავებისას, რომლებიც ეხმარებიან გარიგების ხარისხის მიმომხილველს.

გ21. როდესაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ფირმისთვის გარე პირი ეხმარება, შეიძლება ფირმასა და ასისტენტს შორის გაფორმებულ ხელშეკრულებაში ან სხვა ფორმის შეთანხმებაში განისაზღვროს ასისტენტის ვალდებულებები, მათ შორის ვალდებულებები, რომლებიც დაკავშირებულია სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვასთან.

გ22. ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პასუხისმგებლობას:

- იმის განხილვაზე, ასისტენტებმა გაიგეს თუ არა მიცემული ინსტრუქციები და სამუშაო შესრულდება თუ არა გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ დაგეგმილი მიდგომის შესაბამისად; და
- ასისტენტების მიერ განსახილველად დაყენებული საკითხების გადაჭრაზე მათი მნიშვნელობის გათვალისწინებით და ასევე დაგეგმილი მიდგომის სათანადოდ შეცვლაზე.

გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარების უფლებამოსილების კრიტერიუმებთან გარიგების ხარისხის მიმომხილველის შესაბამისობის დარღვევა (იხ. 22-23-ე პუნქტები)

გ23. იმის დასადგენად, დარღვეულია თუ არა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარების უფლებამოსილების კრიტერიუმებთან გარიგების ხარისხის მიმომხილველის შესაბამისობა, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- გარიგების გარემოებებში მომხდარმა ცვლილებებმა გამოიწვია თუ არა ის, რომ გარიგების ხარისხის მიმომხილველს აღარ აქვს მიმოხილვის ჩატარებისთვის შესაფერისი კომპეტენცია და შესაძლებლობები;
- გარიგების ხარისხის მიმომხილველის სხვა პასუხისმგებლობის ცვლილება იმაზე მიანიშნებს თუ არა, რომ ამ პირს აღარ აქვს საკმარისი დრო მიმოხილვის ჩასატარებლად; ან
- გარიგების ხარისხის მიმომხილველისგან მიღებული შეტყობინება 23-ე პუნქტის შესაბამისად.

გ24. ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც დარღვეულია გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარების უფლებამოსილების კრიტერიუმებთან გარიგების ხარისხის მიმომხილველის შესაბამისობა, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შეიძლება ითვალისწინებდეს სპეციალურ პროცესს, რომლის მეშვეობითაც განისაზღვრება სხვა უფლებამოსილი პირები. ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შეიძლება ეხებოდეს ასევე გარიგების ხარისხის მიმომხილველის შემცვლელად დანიშნული პირის პასუხისმგებლობასაც, ჩაატაროს საკმარისი პროცედურები წინამდებარე ხმსს-ის იმ მოთხოვნების შესასრულებლად, რომლებიც ეხება გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებას. გარდა ამისა, ზემოაღნიშნული პოლიტიკა და პროცედურები შეიძლება კონსულტაციების გავლასაც ითვალისწინებდეს ამგვარ გარემოებებში.

გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება (იხ. 24-27-ე პუნქტები)

გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებასთან დაკავშირებით (იხ. 24(ბ) პუნქტი)

გ25. ასს 220 (გადასინჯული)[9] ადგენს მოთხოვნებს გარიგების პარტნიორისთვის ისეთი აუდიტის შემთხვევაში, რომლისთვისაც სავალდებულოა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება, მათ შორის:

9 . ასს 220 (გადასინჯული) – *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“,* 36-ე პუნქტი.

- იმის დადგენა, რომ გარიგების ხარისხის მიმომხილველი დანიშნულია;
- გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან თანამშრომლობა და გარიგების გუნდის სხვა წევრების ინფორმირება მათი პასუხისმგებლობის შესახებ ამასთან დაკავშირებით;
- აუდიტის მიმდინარეობისას წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხებისა და ყველა მნიშვნელოვანი განსჯის განხილვა გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან ერთად, მათ შორის ისეთი საკითხების, რომლებიც გამოვლინდა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დროს; და ასევე
- აუდიტორის დასკვნა არ უნდა დათარიღდეს მანამ, სანამ არ დასრულდება გარიგების ხარისხის მიმოხილვა.

გ26. გარიგების ხარისხის მიმოხილვასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს გარიგების პარტნიორისთვის ადგენს მგსს 3000-იც (გადასინჯული)[10].

განხილვა გარიგების ხარისხის მიმომხილველსა და გარიგების გუნდს შორის (იხ. 24(გ) პუნქტი)

გ27. გარიგების შესრულების პროცესში გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შორის ხშირმა კომუნიკაციამ შეიძლება ხელი შეუწყოს გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ეფექტიანად და დროულად ჩატარებას. თუმცა, გარიგების ხარისხის მიმომხილველის ობიექტურობას შეიძლება საფრთხე შეექმნას, რაც დამოკიდებული იქნება მნიშვნელოვანი განსჯის შესახებ გარიგების გუნდთან ერთად ჩატარებული განხილვების დროსა და მასშტაბზე. ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შეიძლება ითვალისწინებდეს გარკვეულ ზომებს, რომლებიც უნდა გაატაროს გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა ან გარიგების გუნდმა ისეთი სიტუაციების თავიდან ასაცილებლად, როდესაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველი გადაწყვეტილებებს იღებს ან რჩება შთაბეჭდილება, რომ იღებს გარიგების გუნდის სახელით. მაგალითად, ასეთ ვითარებაში, ამგვარ განსჯასთან დაკავშირებით, ფირმას შეიძლება დასჭირდეს კონსულტაციის გავლა სხვა შესაფერის პერსონალთან, ფირმის კონსულტაციების პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად.

10. მგსს 3000 (გადასინჯული) – *„მარწმუნებელი გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა“*, 36-ე პუნქტი.

გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ ჩატარებული პროცედურები (იხ. 25-27-ე პუნქტები)

გ28. ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შეიძლება განსაზღვრული იყოს გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა; გარდა ამისა, შეიძლება ყურადღება იყოს გამახვილებული იმაზე, რამდენად მნიშვნელოვანია, რომ მიმოხილვის ჩატარებისას გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა გამოიყენოს პროფესიული განსჯა.

გ29. გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პროცედურების ჩატარების დრო შეიძლება დამოკიდებული იყოს კონკრეტული გარიგების ან სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებზე, მათ შორის განსახილველი საკითხების ხასიათზე. გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ გარიგების დოკუმენტაციის მიმოხილვის დროულად ჩატარება ყველა სტადიაზე გარიგების მიმდინარეობისას (მაგალითად, დაგეგმვა, ჩატარება და დასკვნის (ანგარიშის) შედგენა) საკითხების ოპერატიულად გადაჭრის საშუალებას იძლევა არაუგვიანეს გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) თარიღისა, რათა გარიგების ხარისხის მიმომხილველი დაკმაყოფილდეს. მაგალითად, გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა დაგეგმვის სტადიის დასრულებისას შეიძლება პროცედურები ჩაატაროს საერთო სტრატეგიასა და გარიგების გეგმასთან დაკავშირებით. გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დროულად ჩატარებამ შეიძლება ასევე ხელი შეუწყოს დაგეგმვის სტადიაზე და გარიგების შესრულების პროცესში გარიგების გუნდის პროფესიული განსჯისა და პროფესიული სკეპტიციზმის გაუმჯობესებას, როდესაც პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება აუცილებელია გარიგების ტიპიდან გამომდინარე.

გ30. გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პროცედურების ხასიათი და მოცულობა კონკრეტულ გარიგებაში შეიძლება, სხვასთან ერთად, დამოკიდებული იყოს შემდეგ ფაქტორებზე:

- ხარისხის რისკებისთვის მინიჭებული შეფასების მიზეზები[11], მაგალითად, ახლად აღმოცენებულ დარგებში მოქმედი ან რთული ოპერაციების მქონე სუბიექტებისთვის შესრულებულ გარიგებებში;
- გამოვლენილი ნაკლოვანებები და გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებელი ზომები, რომლებიც დაკავშირებულია ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესთან, ასევე ფირმის მიერ გამოცემული ნებისმიერი მითითება, რომე-

11. ხმსს 1, პუნქტი გ49.

ლიც შეიძლება მიანიშნებდეს ისეთი სფეროების არსებობაზე, სადაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა უფრო გაფართოებული პროცედურები უნდა ჩაატაროს;

- გარიგების სირთულე;
- სუბიექტის სპეციფიკა და ზომა, მათ შორის სუბიექტი არის თუ არა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული;
- გამოვლენილი ფაქტები, რომლებიც დაკავშირებულია მოცემულ გარიგებასთან, როგორიცაა გარე საზედამხედველო ორგანოს მიერ რომელიმე წინა პერიოდში ჩატარებული ინსპექტირების შედეგები, ან სხვა პრობლემები, რომლებიც წარმოიშვა გარიგების გუნდის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხარისხთან დაკავშირებით;
- ინფორმაცია, რომელიც მოიპოვა დამკვეთთან ურთიერთობასა და კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული ფირმის პროცედურებიდან;
- მარწმუნებელი გარიგებების შემთხვევაში _ გარიგების გუნდის მიერ მოცემული გარიგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება და მათზე რეაგირებისთვის სათანადო ზომების გატარება;
- გარიგების გუნდის წევრებმა ითანამშრომლეს თუ არა გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან. ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შეიძლება ითვალისწინებდეს გარკვეულ ზომებს, რომლებსაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველი იღებს იმ შემთხვევაში, როცა გარიგების გუნდს არ უთანამშრომლია გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან, მაგალითად, ფირმაში სათანადო პირის ინფორმირება, რათა შესაძლებელი იყოს სათანადო ზომების გატარება მოცემული საკითხის გადასაჭრელად.

გ31. შესაძლოა აუცილებელი გახდეს გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლა იმ გარემოებების მიხედვით, რომლებსაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველი წააწყდა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებისას.

ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები

გ32. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება შეიძლება, ჯგუფის ზომიდან და სირთულიდან გამომდინარე, მოიცავდეს დამატებითი საკითხების განხილვას იმ პირთან დაკავშირებით, რომელიც დაინიშნა გარიგების

ხარისხის მიმომხილველად ჯგუფის აუდიტში. 21 (ა) პუნქტის მიხედვით, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები უნდა მოითხოვდეს, რომ გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა აიღოს საერთო პასუხისმგებლობა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებაზე. ამისათვის შედარებით მსხვილი და უფრო რთული ჯგუფის აუდიტის დროს ჯგუფის გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შეიძლება დასჭირდეს მნიშვნელოვანი საკითხების და მნიშვნელოვანი განსჯის განხილვა, ჯგუფის გარიგების გუნდის გარდა, გარიგების გუნდის სხვა წამყვან წევრებთან (მაგ., იმ პირებთან, რომლებიც პასუხს აგებენ ამა თუ იმ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით აუდიტის პროცედურების ჩატარებაზე). ასეთ ვითარებაში, გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შეიძლება დაეხმარონ სხვა პირები მე-20 პუნქტის შესაბამისად. გ22 პუნქტის მითითებები შეიძლება მაშინ აღმოჩნდეს სასარგებლო, როდესაც ჯგუფის აუდიტში გარიგების ხარისხის მიმომხილველი ასისტენტებს იყენებს დასახმარებლად.

გ33. ზოგჯერ გარიგების ხარისხის მიმომხილველი შეიძლება დაინიშნოს ჯგუფში შემავალი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის აუდიტისთვის, მაგალითად, როდესაც ამგვარი აუდიტის ჩატარება კანონმდებლობით მოითხოვება, ან სხვა მიზეზებით არის განპირობებული. ასეთ ვითარებაში, კომუნიკაცია ჯგუფის აუდიტის გარიგების ხარისხის მიმომხილველსა და ამ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის აუდიტის გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შორის შეიძლება ჯგუფის გარიგების ხარისხის მიმომხილველს დაეხმაროს დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესრულებაში 21(ა) პუნქტის შესაბამისად. მაგალითად, ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც ესა თუ ის სუბიექტი ან ბიზნესერთეული მიჩნეული იყო კომპონენტად ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის და ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი განსჯა ჩატარდა ამ კომპონენტის დონეზე.

გარიგების გუნდისა და ფირმის მიერ მიწოდებული
ინფორმაცია (იხ. 25(ა) პუნქტი)

გ34. გარიგების გუნდისა და ფირმის მიერ 25 (ა) პუნქტის შესაბამისად მიწოდებული ინფორმაცია შეიძლება გარიგების ხარისხის მიმომხილველს დაეხმაროს გარიგებასთან დაკავშირებით მოსალოდნელი მნიშვნელოვანი განსჯის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში. გარდა ამისა, ამის შედეგად გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა შესაძლოა შეიქმნას საფუძველი გარიგების გუნდთან მნიშვნელოვანი საკითხებისა და ყველა მნიშვნელოვანი განსჯის განხილვისთვის, რომელიც განხორციელდა გარიგების დაგეგმვის, ჩატარებისა და გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) შედგენისას. მაგალითად, ფირმის

მიერ გამოვლენილი ნაკლოვანება შეიძლება დაკავშირებული იყოს გარიგების სხვა გუნდების მნიშვნელოვან განსჯასთან, რომელიც ეხებოდა გარკვეულ სააღრიცხვო შეფასებებს რომელიმე კონკრეტული დარგისთვის. ასეთ შემთხვევაში, ამგვარი ინფორმაცია შესაძლოა რელევანტური იყოს გარიგების პროცესში ამ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯის შესაფასებლად და, შესაბამისად, გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შეუქმნას საფუძველი გარიგების გუნდთან განხილვის ჩასატარებლად 25 (ბ) პუნქტის შესაბამისად.

მნიშვნელოვანი საკითხები და მნიშვნელოვანი განსჯა (იხ. 25(ბ)_25(გ) პუნქტები)

გ35. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის ასს 220 (გადასინჯული)[12] მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორმა ჩაატაროს მნიშვნელოვან საკითხებთან[13] და ყველა მნიშვნელოვან განსჯასთან დაკავშირებული აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა, მათ შორის იმ დოკუმენტების, რომლებიც დაკავშირებულია გარიგების მიმდინარეობისას გამოვლენილ რთულ ან სადავო საკითხებთან და გამოტანილი დასკვნებთან.

გ36. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის ასს 220-ში (გადასინჯული)[14] მოცემულია მნიშვნელოვანი განსჯის მაგალითები, რომლებიც გარიგების პარტნიორმა შეიძლება გამოავლინოს აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტის ჩატარების გეგმასთან დაკავშირებით, ასევე გარიგების შესრულებასა და გარიგების გუნდის მიერ გამოტანილ საერთო დასკვნებთან დაკავშირებით.

გ37. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარდა სხვა გარიგებებში გარიგების გუნდის მნიშვნელოვანი განსჯა შეიძლება დამოკიდებული იყოს კონკრეტული გარიგების ან სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებზე. მაგალითად, მგსს 3000-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებულ მარწმუნებელ გარიგებაში გარიგების გუნდის მიერ იმის დადგენა, განსახილველი საგნის ინფორმაციის მოსამზადებლად გამოსაყენებელი კრიტერიუმები მოცემული გარიგებისთვის შესაფერისია თუ არა, შეიძლება მოიცავდეს ან აუცილებლად საჭიროებდეს მნიშვნელოვან განსჯას.

გ38. გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებისას გარიგების ხარისხის მიმომხილველისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს სხვა ისეთი სფე-

12. ასს 220 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი.
13. ასს 230 – *„აუდიტის დოკუმენტაცია“*, 8(გ) პუნქტი.
14. ასს 220 (გადასინჯული), გ92 პუნქტი.

როები, სადაც გარიგების გუნდის მნიშვნელოვანი განსჯაა მოსალოდნელი და გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ამ სფეროებში შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი ინფორმაციის მოპოვება გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული პროცედურების ან გამოტანილი დასკვნების საფუძვლის შესახებ. ასეთ შემთხვევაში, გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან ჩატარებული განხილვის შედეგად გარიგების გუნდმა შეიძლება დაასკვნას, რომ აუცილებელია დამატებითი პროცედურებს ჩატარება.

გ39. 25 (ა) და 25 (ბ) პუნქტების შესაბამისად მოპოვებული ინფორმაცია და გარიგების შერჩეული დოკუმენტაციის მიმოხილვა გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ეხმარება იმ საფუძვლის შეფასებაში, რომელიც გარიგების გუნდმა გამოიყენა მნიშვნელოვანი განსჯისთვის. გარდა ამისა, ამგვარი შეფასებისას გარიგების ხარისხის მიმომხილველისთვის შეიძლება სასარგებლო იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- სიფრთხილის გამოჩენა გარიგების ან სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებში მომხდარ ისეთ ცვლილებებთან დაკავშირებით, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს გარიგების გუნდის მნიშვნელოვანი განსჯის ცვლილება;
- მიუკერძოებელი მიდგომის გამოყენება გარიგების გუნდის მიერ განხორციელებული საპასუხო ქმედებების შეფასებისას; და
- გარიგების დოკუმენტაციის მიმოხილვისას გამოვლენილი შეუსაბამობების ან მნიშვნელოვან განსჯასთან დაკავშირებით გარიგების გუნდის შეუსაბამო პასუხების გამოკვლევა.

გ40. ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შეიძლება ზუსტად იყოს განსაზღვრული გარიგების დოკუმენტაცია, რომელიც გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა უნდა განიხილოს. გარდა ამისა, ამგვარ პოლიტიკაში ან პროცედურებში შეიძლება მითითებული იყოს, რომ გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა უნდა მიმართოს პროფესიულ განსჯას გარიგების იმ დამატებითი დოკუმენტების განსახილველად შერჩევისას, რომლებიც დაკავშირებულია გარიგების გუნდის მნიშვნელოვან განსჯასთან.

გ41. გარიგების პარტნიორთან, და, საჭიროების შემთხვევაში, გარიგების გუნდის სხვა წევრებთან გარიგების გუნდის ყველა მნიშვნელოვანი განსჯისა და გარიგების გუნდის მიერ მომზადებული დოკუმენტაციის განხილვა შეიძლება გარიგების ხარისხის მიმომხილველს დაეხმაროს გარიგების გუნდის მიერ ამ მნიშვნელოვან განსჯასთან დაკავშირებით გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმის შეფასე-

ბაში, როდესაც პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება აუცილებელია კონკრეტული გარიგების ტიპიდან გამომდინარე.

გ42. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის ასს 220 (გადასინჯული)[15] მოიცავს დამაბრკოლებელი ფაქტორების მაგალითებს, რომლებიც დაკავშირებულია გარიგების დონეზე პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენებასთან, აუდიტორის გაუცნობიერებელი მიკერძოების მაგალითებს, რამაც შეიძლება ხელი შეუშალოს პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებას და ასევე შესაძლო ზომებს, რომელთა გატარება გარიგების გუნდს შეუძლია გარიგების დონეზე პროფესიული სკეპტიციზმის მიმართ შექმნილი წინააღმდეგობების შესამსუბუქებლად.

გ43. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს)[16], ასს 540-სა (გადასინჯული)[17] და სხვა ასს-ებშიც არის განხილული აუდიტის ისეთი სფეროების მაგალითები, სადაც აუდიტორი მოქმედებს პროფესიული სკეპტიციზმით, ან იმის მაგალითები, როდესაც შესაფერისი დოკუმენტაცია გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შეიძლება დაეხმაროს მტკიცებულებების მოპოვებაში იმის შესახებ, როგორ იმოქმედა აუდიტორმა პროფესიული სკეპტიციზმით. ამგვარი მითითებები გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შეიძლება დაეხმაროს იმის შეფასებაშიც, როგორ მოქმედებდა გარიგების გუნდი პროფესიული სკეპტიციზმით.

შესრულებულია თუ არა დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (იხ. 25(დ) პუნქტი)

გ44. ასს 220 (გადასინჯული)[18] მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორმა, აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე, თავის თავზე აიღოს პასუხისმგებლობა იმის დადგენაზე, დაცულია თუ არა სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული.

ჩატარდა თუ არა კონსულტაციები რთულ ან სადავო საკითხებთან, ანდა ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლებმაც გამოიწვია აზრთა სხვადასხვაობა (იხ. 25(ე) პუნქტი)

15 . ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტები გ34-გ36.

16. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“*, გ238 პუნქტი.

17. ასს 540 (გადასინჯული) _ *„სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“*, გ11 პუნქტი.

18. ასს 220 (გადასინჯული), 21-ე პუნქტი.

გ45. ხმსს 1[19] ეხება კონსულტაციებს რთულ ან სადავო საკითხებთან, ანდა ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლებმაც აზრთა სხვადასხვაობა გამოიწვია გარიგების გუნდის წევრებს შორის, ან გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ან იმ პირებს შორის, რომლებიც გარკვეულ ფუნქციებს ასრულებენ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში.

გარიგების პარტნიორის საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობა გარიგებაში (იხ. 25(ვ) პუნქტი)

გ46. ასს 220 (გადასინჯული)[20] გარიგების პარტნიორს ავალდებულებს აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე იმის დადგენას, რომ აუდიტის პროცესში მისი მონაწილეობა საკმარისი და ადეკვატური იყო, კერძოდ იმგვარი, რომ გარიგების პარტნიორს აქვს საფუძველი იმის შესაფასებლად, რომ ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია მოცემული გარიგების სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით. ასს 220-ში (გადასინჯული)[21] ასევე მითითებულია, რომ გარიგების პარტნიორის მონაწილეობის ამსახველი დოკუმენტაციის მომზადება შესაძლებელია სხვადასხვა მეთოდით. გარიგების გუნდთან ერთად საკითხების განხილვა და გარიგების ამგვარი დოკუმენტაციის მიმოხილვა გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შეიძლება დაეხმაროს იმის შეფასებაში, რის საფუძველზე დაადგინა გარიგების პარტნიორმა, რომ გარიგების პარტნიორის მონაწილეობა საკმარისი და ადეკვატური იყო.

ფინანსური ანგარიშგებისა და გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) მიმოხილვა (იხ. 25(ზ) პუნქტი)

გ47. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მის შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის მიმოხილვა შეიძლება მოიცავდეს იმის განხილვას, გარიგების გუნდის მნიშვნელოვან განსჯასთან დაკავშირებული საკითხების წარდგენა და გამჟღავნება შეესაბამება თუ არა ამ საკითხების შესახებ გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მოსაზრებას, რომელიც მას ჩამოუყალიბდა გარიგების შერჩეული დოკუმენტაციის მიმოხილვისა და გარიგების გუნდთან ერთად ჩატარებული განხილვის შედეგად. ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის პროცესში გარიგების ხარისხის მიმომხილველისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს სხვა ისეთი სფეროებიც,

19. ხმსს 1, პუნქტები 31 (დ), 31 (ე) და გ79-გ82.
20. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი 40(ა).
21. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი გ118.

სადაც მოსალოდნელია, რომ გარიგების გუნდი გამოიყენებდა მნიშვნელოვან განსჯას და გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ამ სფეროებში შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი ინფორმაციის მოპოვება გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული პროცედურების ან გამოტანილი დასკვნების შესახებ. ამ პუნქტში მოცემული მითითებები ეხება მიმოხილვის გარიგებებსაც და შესაბამის გარიგების ანგარიშსაც.

გ48. სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებში გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ ჩატარებული გარიგების ანგარიშისა და, შესაბამის შემთხვევაში, განსახილველი საგნის ინფორმაციის მიმოხილვა შეიძლება მოიცავდეს გ47 პუნქტში აღწერილი საკითხების მსგავს საკითხებს. (მაგ., გარიგების გუნდის მნიშვნელოვან განსჯასთან დაკავშირებული საკითხების წარდგენა ან აღწერა შეესაბამება თუ არა გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მოსაზრებას, რომელიც მას ჩამოუყალიბდა ამ მიმოხილვასთან დაკავშირებით ჩატარებული პროცედურების შედეგად).

გარიგების ხარისხის მიმომხილველის გადაუჭრელი საკითხები (იხ. 26-ე პუნქტი)

გ49. ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შეიძლება ზუსტად იყოს მითითებული ფირმაში მომუშავე პირ(ებ)ი, ვისაც უნდა მიეწოდოს ინფორმაცია იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველს გადაუჭრელი საკითხები აქვს იმასთან დაკავშირებით, რომ გარიგების გუნდის მნიშვნელოვანი განსჯა ან ამის საფუძველზე გამოტანილი დასკვნები ადეკვატური არ არის. ამგვარი პირი (პირები) შეიძლება იყოს, მაგალითად, პირი (პირები), რომელსაც (რომლებსაც) ეკისრება(თ) გარიგების ხარისხის მიმომხილველების დანიშვნის პასუხისმგებლობა. გარდა ამისა, ამგვარ გადაუჭრელ საკითხებთან დაკავშირებით ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შეიძლება მოითხოვდეს ასევე კონსულტაციების გავლას ფირმის ფარგლებში ან ფირმის გარეთ (მაგ., პროფესიულ ორგანიზაციაში ან მარეგულირებელ ორგანოსთან).

დოკუმენტაცია (იხ. 28-30-ე პუნქტები)

გ50. ხმსს 1-ის 57_60-ე პუნქტები ეხება ფირმის დოკუმენტაციას, რომელიც დაკავშირებულია ფირმის ხარისხის მართვის სისტემასთან. მაშასადამე, წინამდებარე ხმსს-ის შესაბამისად ჩატარებული გარიგების ხარისხის მიმოხილვის შესახებ დოკუმენტაციის მომზადება აუცილებელია ხმსს 1-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

გ51. გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დოკუმენტაციის ფორმა, შინაარსი და მოცულობა შეიძლება დამოკიდებული იყოს ისეთ ფაქტორებზე, როგორიცაა:

- გარიგების სპეციფიკა და სირთულე;
- სუბიექტის სპეციფიკა;
- იმ საკითხების ხასიათი და სირთულე, რომლებმაც გაიარა გარიგების ხარისხის მიმოხილვა; და
- გარიგების დოკუმენტაციიდან იმ დოკუმენტების მოცულობა, რომელთა მიმოხილვაც ჩატარდა.

გ52. გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დასრულებისა და ამის შესახებ ინფორმირების ფაქტის დოკუმენტებში ასახვა შესაძლებელია რამდენიმე გზით. მაგალითად, გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა გარიგების დოკუმენტაციის მიმოხილვის პროცესის დოკუმენტირება შეიძლება მოახდინოს ელექტრონულად, გარიგების შესრულებისთვის განკუთვნილი საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) გამოყენებით პროგრამაში. მეორე მხრივ, გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა ჩატარებული მიმოხილვის დოკუმენტირებისთვის შეიძლება მემორანდუმის ფორმა გამოიყენოს. გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ ჩატარებული პროცედურების დოკუმენტირება შესაძლებელია სხვა საშუალებითაც, მაგალითად, გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული იმ განხილვების ოქმებში, რომლებსაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველიც ესწრებოდა.

გ53. 24 (ბ) პუნქტის თანახმად, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები უნდა კრძალავდეს, რომ გარიგების პარტნიორმა გარიგების დასკვნა არ დაათარიღოს მანამ, სანამ არ დასრულდება გარიგების ხარისხის მიმოხილვა, რაც მოიცავს გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ განსახილველად წამოყენებული საკითხების გადაჭრას. იმ პირობით, თუ გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებასთან დაკავშირებული ყველა მოთხოვნა შესრულებულია, მიმოხილვის დოკუმენტაციისთვის საბოლოო სახის მიცემა შესაძლებელია გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) თარიღის შემდეგ, მაგრამ მანამ, სანამ დაკომპლექტდება გარიგების საბოლოო ფაილი. ამასთან, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შეიძლება ითვალისწინებდეს, რომ გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დოკუმენტაციის მომზადება უნდა დასრულდეს არაუგვიანეს გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) თარიღისა.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 200

დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 200-ის მოქმედების სფერო 1-2

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი 3-9

ძალაში შესვლის თარიღი 10

აუდიტორის საერთო მიზნები 11-12

განმარტებები 13

მოთხოვნები

ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები 14
პროფესიული სკეპტიციზმი 15

პროფესიული განსჯა 16

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი 17

აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად 18-24

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი გ1-გ13

განმარტებები გ14-გ15

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები გ16-გ19

პროფესიული სკეპტიციზმი გ20-გ24

პროფესიული განსჯა გ25-გ29

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი გ30-გ54

აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად გ55-გ78

შესავალი

ასს 200-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო პასუხისმგებლობას ასს-ების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს. კერძოდ, 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.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

3. აუდიტის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლების ნდობის ხარისხის ამაღლება. აღნიშნული მიიღწევა აუდიტორის მიერ მოსაზრების გამოხატვით იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. მეტ წილ საერთო დანიშნულების საფუძვლებში ეს მოსაზრება ეხება იმას, ფინანსური ანგარიშგება წარ-

დგენილია თუ არა სამართლიანად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავს თუ არა უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ასს-ებისა და შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი აუდიტორს აძლევს ზემოაღნიშნული მოსაზრების ჩამოყალიბების შესაძლებლობას. (იხ: პუნქტი გ1)

4. ფინანსური ანგარიშგება, რომლის აუდიტიც ტარდება, არის სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით. 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. (იხ: პუნქტები გ2-გ11)

5. ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, ვინაიდან დასაბუთებული რწმუნება ქმნის აუდიტორის მოსაზრების საფუძველს. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა. ამგვარი რწმუნება მაშინ მიიღწევა, როდესაც აუდიტორს მოპოვებული აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმისთვის, რომ აუდიტორული რისკი (ანუ რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ მოსაზრებას, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას) შემცირდეს მისაღებ დაბალ დონემდე. მიუხედავად ამისა, დასაბუთებული რწმუნება არ არის რწმუნების აბსოლუტური დონე, რადგან აუდიტს ახასიათებს თანდაყოლილი შეზღუდვები, რის გამოც აუდიტის მტკიცებულებების უმეტესობა, რომელსაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება, მხოლოდ დასკვნის საფუძვლად გამოდგება, მაგრამ თავისთავად არ წარმოადგენს დასკვნას. (იხ: პუნქტები გ30-გ54)

6. აუდიტორი არსებითობის კონცეფციას იყენებს როგორც აუდიტის დაგეგმვის, ისე აუდიტის ჩატარების პროცესში, ასევე აუდიტის შედეგად გამოვლენილი უზუსტობებისა და შეუსწორებელი უზუს-

ტობების, თუკი ასეთი იქნება, ფინანსურ ანგარიშგებაზე ზეგავლენის შეფასების დროს.[1] საზოგადოდ, უზუსტობები, მათ შორის, შეცდომები, არსებითად მიიჩნევა, თუკი, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალკე აღებული ან ერთობლივად, გავლენას იქონიებს მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. არსებითობის საკითხის განსჯა გარემო პირობების გათვალისწინებით ხდება და მასზე გავლენას ახდენს ფინანსურ ინფორმაციაზე ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მოთხოვნილებების აუდიტორისეული აღქმა, ასევე უზუსტობის სიდიდე ან ხასიათი, ან ორივე ერთად. აუდიტორული მოსაზრება ეხება ფინანსურ ანგარიშგებას მთლიანობაში და ამიტომ აუდიტორი პასუხისმგებელი არ არის ისეთი უზუსტობების გამოვლენაზე, რომლებიც არსებითი არ არის მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით.

7. ასს-ები მოიცავს შემდეგ განყოფილებებს: მიზნები, მოთხოვნები, გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა, რომელთა მიზანია აუდიტორის დახმარება დასაბუთებული რწმუნების მოპოვებაში. ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გამოიყენოს პროფესიული მსჯელობა და შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების მთელი პროცესის განმავლობაში და, სხვათან ერთად, ევალება:

- თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება, სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლით;
- საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა, შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სათანადო პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარების გზით;
- მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებებიდან გამოტანილ დასკვნებზე დაყრდნობით.

1. ასს 320 - „*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*“ და ასს 450 - „*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*“.

8. აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრების ფორმა დამოკიდებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და კანონმდებლობის მოთხოვნებზე. (იხ: პუნქტები გ12-გ13)

9. აუდიტორს შეიძლება ასევე ჰქონდეს მომხმარებლების, ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან სუბიექტის გარეშე მხარეებისთვის აუდიტის შედეგად გამოვლენილი საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებისა და ანგარიშის წარდგენის სხვა კონკრეტული პასუხისმგებლობაც. ეს პასუხისმგებლობა შეიძლება დადგენილი იყოს ასს-ებით ან კანონმდებლობით.[2]

ძალაში შესვლის თარიღი

10. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

აუდიტორის საერთო მიზნები

11. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს აუდიტორის საერთო მიზნებია:

    ა) დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, რაც აუდიტორს შესაძლებლობას მისცემს, გამოთქვას მოსაზრება იმის თაობაზე, არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად; და

    ბ) დასკვნის შედგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ფაქტების შესახებ ინფორმირება, ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად.

12. ნებისმიერ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება, ხოლო აუდიტორის დასკვნაში პირობითი მოსაზრების გამოთქმა საკმარისი არ არის კონკრეტულ გარემოებებში ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლების ინფორმირებისთვის, ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა უარი განაცხადოს დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე ან გამოვიდეს გარიგებიდან

---

2. იხ., მაგალითად, ასს 260 - „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*“ და ასს 240-ის - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*“ - 44-ე პუნქტი.

(ანუ გადადგეს აუდიტორობიდან)[3], როდესაც ამის გაკეთება ნებადათულია მოქმედი კანონმდებლობით.

განმარტებები

13. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:

ა) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები – ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომელიც მისაღებია სუბიექტის ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნის გათვალისწინებით, ან, რომლის გამოყენებაც კანონმდებლობით მოითხოვება;

ტერმინი „სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები~ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების აღსანიშნავად, რომელიც მოითხოვს ამ საფუძვლების მოთხოვნების დაცვას და:

(i) აღიარებს, აშკარად თუ ნაგულისხმევი სახით, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანად ასახვის მისაღწევად, შეიძლება საჭირო გახდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან იმაზე მეტი ინფორმაციის გამჟღავნება, ვიდრე ამას კონკრეტულად მოითხოვს მოცემული საფუძვლები; ან

(ii) აშკარად აღიარებს, რომ სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, შეიძლება საჭირო გახდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან მოცემული საფუძვლების რომელიმე მოთხოვნიდან გადახვევა. იგულისხმება, რომ ასეთ გადახვევას ადგილი ექნება მხოლოდ განსაკუთრებით იშვიათ გარემოებებში.

ტერმინი „შესაბამისობის საფუძვლები~ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების აღსანიშნავად, რომელიც მოითხოვს მოცემული საფუძვლების მოთხოვნების დაცვას, მაგრამ არ შეიცავს ზემოთ განხილულ (i) და (ii) აღიარებას.

ბ) აუდიტის მტკიცებულება – ინფორმაცია, რომელსაც იყენებს აუდიტორი ისეთი დასკვნების გამოტანის დროს, რომელსაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება. აუდიტის მტკიცებულებაში შედის როგორც ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებულ

[3] ასს-ებში გამოიყენება მხოლოდ ტერმინი გარიგებიდან „გამოვიდეს~.

სააღრიცხვო ჩანაწერებში არსებული ინფორმაცია, ასევე სხვა ინფორმაცია. ასს-ების მიზნებისთვის:

(i) აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობის საზომია. აუდიტის მტკიცებულებების აუცილებელ რაოდენობაზე გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება და ასევე აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხი;

(ii) აუდიტის მტკიცებულებების შესაფერისობა აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხის საზომია, ანუ მისი რელევანტურობისა და საიმედოობის, ისეთი დასკვნების დასასაბუთებლად, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორული მოსაზრება.

გ) აუდიტორული რისკი – რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას იმ დროს, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას. აუდიტორული რისკი არსებითი უზუსტობისა და შეუმჩნევლობის რისკების ფუნქციაა.

დ) აუდიტორი – პირი ან პირები, რომლებიც ატარებენ აუდიტს. როგორც წესი, ესენი არიან გარიგების პარტნიორი ან გარიგების გუნდის სხვა წევრები, ან, გარკვეულ გარემოებებში, ფირმა. იმ შემთხვევაში, როდესაც რომელიმე ასს გარკვევით მოითხოვს, რომ ესა თუ ის მოთხოვნა ან ვალდებულება გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს, მაშინ „აუდიტორის~ ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი „გარიგების პარტნიორი~. სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებით ცნებებში „გარიგების პარტნიორი~ და „ფირმა~ იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები;

ე) შეუმჩნევლობის რისკი - რისკი იმისა, რომ აუდიტორის მიერ აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირების მიზნით ჩატარებული პროცედურები ვერ გამოავლენს არსებულ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად;

ვ) ფინანსური ანგარიშგება - სტრუქტურული სახით წარმოდგენილი გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია, მათ შორის, შესაბამისი ახსნა-განმარტებები, რაც მიზნად ისახავს სუბიექტის იმ ეკონომიკური რესურსების ან ვალდებულებების შესახებ ინფორმირებას, რომელიც არსებობს დროის გარკვეული მომენტისთვის, ან გარკვეული პერიოდის განმავლობაში მათში მომხდარი ცვლილებების ინფორმირებას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ტერმინი „ფინანსური

ანგარიშგება~, ჩვეულებრივ, ეხება ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს, როგორც ეს დადგენილია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მაგრამ ასევე შეიძლება აღნიშნავდეს რომელიმე ერთ ფინანსურ ანგარიშგებასაც. ახსნა-განმარტებები მოიცავს განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციას, რომელიც, როგორც მოითხოვება, ან აშკარად ან ნაგულისხმევი სახით არის ნებადართული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, იმგვარად არის წარმოდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ან გაერთიანებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სხვა დოკუმენტზე მითითების გზით, სადაც ეს ინფორმაციაა მოცემული. (იხ. პუნქტები გ14-გ15)

ზ) გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია – რომელიმე კონკრეტულ სუბიექტთან მიმართებაში ფინანსური ტერმინებით/მაჩვენებლებით გამოსახული ინფორმაცია, რომელიც, ძირითადად, მიღებულია ამ სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემიდან და ეხება იმ ეკონომიკურ მოვლენებს, რომლებიც მოხდა წარსულში, დროის გარკვეულ პერიოდში, ან წარსულში დროის გარკვეული მომენტისთვის არსებულ ეკონომიკურ პირობებს ან გარემოებებს;

თ) ხელმძღვანელობა – პირ(ებ)ი, რომლებსაც აკისრიათ სუბიექტის საქმიანობის წარმართვაზე აღმასრულებელი პასუხისმგებლობა. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგი სუბიექტის ხელმძღვანელობაში შედის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ზოგიერთი ან ყველა პირი, მაგალითად, მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე-მმართველი;

ი) უზუსტობა – განსხვავება ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ მუხლის სიდიდეს, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასა და იმ სიდიდეს, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციას შორის, რომელიც მოითხოვება ამ მუხლისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. უზუსტობა შეიძლება გამოწვეული იყოს შეცდომის ან თაღლითობის შედეგად.

როდესაც აუდიტორი მოსაზრებას გამოთქვამს იმის შესახებ, სამართლიანად არის თუ არა წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავს თუ არა უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ფინანსური

ანგარიშგება, უზუსტობები ასევე მოიცავს მუხლის სიდიდის, კლასიფიკაციის, წარდგენის, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის კორექტირებებსაც, რომლებიც, აუდიტორის აზრით, აუცილებლად შესატანია, რათა ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად იყოს წარდგენილი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ფინანსური ანგარიშგება ასახავდეს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს;

კ) წინაპირობა, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას და რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი – გულისხმობს იმ ფაქტს, რომ ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აღიარეს და ესმით, რომ მათ გააჩნიათ ქვემოთ ჩამოთვლილი პასუხისმგებლობები, რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს ასსების შესაბამისად აუდიტის ჩასატარებლად. ე.ი. პასუხისმგებლობა:

(i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, სადაც შესაფერისია, მის სამართლიან წარდგენაზე;

(ii) ისეთ შიდა კონტროლზე, როგორსაც ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუცილებლად მიიჩნევენ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და

(iii) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:

ა. ყველა ისეთი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც იცის ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;

ბ. ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება მოითხოვოს აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან; და

გ. სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტის მტკიცებულების მიღებას.

სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში, ზემოთ მოცემული (i) პუნქტი შეიძლება ჩამოყალიბდეს, როგორც „ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და სამართლიანად წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად~, ან „ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, *რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს*, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად~.

„წინაპირობა, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას და რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი~ ასევე შეიძლება მოვიხსენიოთ, როგორც „წინაპირობა~;

ლ) პროფესიული განსჯა - შესაბამისი პრაქტიკული მომზადების, ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება აუდიტის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ეთიკის სტანდარტებით განსაზღვრულ კონტექსტში, აუდიტორის მიერ აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სამოქმედო კურსის შესახებ ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მიღებისას;

მ) პროფესიული სკეპტიციზმი – გარკვეული მიდგომა/პოზიცია სამუშაოს შესრულების მიმართ, რომელიც გულისხმობს კრიტიკულ აზროვნებასა და სიფრთხილის გამოჩენას ისეთ პირობებთან მიმართებით, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ შესაძლო უზუსტობაზე, ასევე აუდიტის მტკიცებულებების კრიტიკულ შეფასებას;

ნ) დასაბუთებული რწმუნება – ფინანსური ანგარიშგების კონტექსტში, რწმუნების მაღალი, მაგრამ არა აბსოლუტური დონე;

ო) არსებითი უზუსტობის რისკი – რისკი იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავდა არსებით უზუსტობას აუდიტის ჩატარებამდე. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკი შედგება ორი კომპონენტისგან, როგორც ქვემოთაა აღწერილი: (იხ. პუნქტი გ16):

(i) თანდაყოლილი რისკი - რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ

არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისკენ, რომელიც შეიძლება, ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად;

(ii) კონტროლის რისკი - რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სუბიექტის კონტროლის მექანიზმები.

პ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები – პირი (პირები) ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები) (მაგ., კორპორაციული სატრასტო ორგანიზაცია), რომლებსაც გააჩნიათ სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სუბიექტის ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ვალდებულებები. ასეთ ვალდებულებებს განეკუთვნება ზედამხედველობის გაწევა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგიერთ სუბიექტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებში შეიძლება შედიოდნენ ხელმძღვანელობის წარმომადგენლები, მაგალითად აღმასრულებელი დირექტორები, რომლებიც კერძო ან სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის მმართველი საბჭოს წევრები არიან, ან მესაკუთრე მმართველი.

მოთხოვნები

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები

14. აუდიტორმა უნდა დაიცვას სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს. (იხ: პუნქტები გ16-გ19)

პროფესიული სკეპტიციზმი

15. აუდიტორმა აუდიტი უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს პროფესიული სკეპტიციზმით, იმის გაცნობიერებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც არსებით უზუსტობებს იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში. (იხ: პუნქტები გ20-გ24)

პროფესიული განსჯა (მსჯელობა)

16. აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს პროფესიული მსჯელობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს. (იხ: პუნქტები გ25-გ29)

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი

17. დასაბუთებული რწმუნების მისაღებად, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად და ამგვარად აუდიტორს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანის შესაძლებლობა ეძლევა, რომლებსაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება. (იხ: პუნქტები გ30-გ54)

აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად

კონკრეტული აუდიტის შესაბამისი ასს-ების დაცვა

18. აუდიტორმა უნდა დაიცვას კონკრეტული აუდიტის შესაბამისი ასს-ები. ესა თუ ის ასს აუდიტის შესაბამისია, როდესაც მოცემული ასს მოქმედებაშია და არსებობს გარემოებები, რომლებიც რეგულირდება ამ ასს-ით. (იხ: პუნქტები გ55-გ59)

19. აუდიტორს უნდა ესმოდეს ასს-ის მთლიანი ტექსტი, მათ შორის, მისი განყოფილების „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა~, რათა კარგად გაიგოს სტანდარტის მიზნები და სათანადოდ გამოიყენოს მისი მოთხოვნები. (იხ: პუნქტები გ60-გ68)

20. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მიუთითოს, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად, თუკი მას არ დაუცავს წინამდებარე ასს-ისა და კონკრეტული აუდიტის შესაბამისი სხვა ასს-ების მოთხოვნები.

ცალკეულ ასს-ებში ჩამოყალიბებული მიზნები

21. აუდიტორის საერთო მიზნების შესასრულებლად, აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს შესაბამის ასს-ებში განსაზღვრული მიზნები აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს და გაითვალისწინოს ასს-ებს შორის ურთიერთკავშირი, რათა: (იხ: პუნქტები გ69-გ71)

    ა) განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა ასს-ებით მოთხოვნილის გარდა რაიმე დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ასს-ებში განსაზღვრული მიზნების მისაღწევად; და (იხ: პუნქტი გ72)

ბ) შეაფასოს, მოიპოვა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. (იხ: პუნქტი გ73)

შესაბამისი მოთხოვნების დაცვა

22. 23-ე პუნქტის გათვალისწინებით, აუდიტორმა უნდა დაიცვას ამა თუ იმ ასს-ის თითოეული მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც აუდიტთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებებისთვის:

ა) შესაფერისი არ არის მთელი ასს; ან

ბ) ესა თუ ის მოთხოვნა შესაფერისი არ არის იმის გამო, რომ იგი პირობითია, ხოლო ასეთი პირობა არ არსებობს. (იხ: პუნქტები გ74-გ75)

23. გამონაკლის გარემოებებში, აუდიტორს უფლება აქვს, საკუთარი შეფასებით აუცილებლად მიიჩნიოს ამა თუ იმ ასს-ის რომელიმე შესაფერისი მოთხოვნიდან გადახვევა. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა ამ კონკრეტული მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად უნდა ჩაატაროს ალტერნატიული აუდიტის პროცედურები. აუდიტორის მიერ რომელიმე შესაბამისი მოთხოვნიდან გადახვევის საჭიროება, სავარაუდოდ, მხოლოდ იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, როდესაც ეს მოთხოვნა შეეხება კონკრეტულ ჩასატარებელ პროცედურას, ხოლო კონკრეტული აუდიტის კონკრეტულ გარემოებებში, მოცემული პროცედურის ჩატარება ეფექტური არ არის ამ მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად. (იხ: პუნქტი გ76)

ამა თუ იმ მიზნის ვერშესრულება

24. თუკი რომელიმე ასს-ის ამა თუ იმ მიზნის შესრულება შეუძლებელია, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ხელს უშლის თუ არა აუდიტორს ეს ფაქტი აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულებაში და, მაშასადამე, საჭიროა თუ არა, რომ აუდიტორმა ასს-ების შესაბამისად გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება, ან გამოვიდეს გარიგებიდან (იმ შემთხვევაში, თუ ამის გაკეთება დაშვებულია მოქმედი კანონმდებლობით). რაიმე მიზნის ვერშესრულება მნიშვნელოვანი საკითხია, რომელიც დოკუმენტურად უნდა დაფიქსირდეს ასს 230-ის შესაბამისად.[4] (იხ: პუნქტები გ77-გ78)

* * *

4. ასს 230 - „*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტი 8(გ).

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

აუდიტის მასშტაბი (იხ: მე-3 პუნქტი)

გ1. აუდიტორის მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ეხება იმას, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ასეთი მოსაზრება გამოიყენება ყველა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ამგვარად, აუდიტორის მოსაზრება არ იძლევა სუბიექტის მომავალი სიცოცხლისუნარიანობის გარანტიას და არც იმას ამტკიცებს, რამდენად ქმედითი და ეფექტიანი აღმოჩნდა ხელმძღვანელობის ძალისხმევა სუბიექტის საქმეების მართვისთვის. თუმცა, ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება მოქმედი კანონმდებლობა მოითხოვდეს, რომ აუდიტორებმა მოსაზრება გამოთქვან სხვა კონკრეტულ საკითხებზეც, კერძოდ, შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე, ან ხელმძღვანელობის ცალკეული ანგარიშის ფინანსურ ანგარიშგებასთან შესაბამისობაზე. ვინაიდან ასს-ები ასეთ საკითხებთან მიმართებით მოთხოვნებსა და მითითებებს შეიცავს მხოლოდ იმდენად, რამდენადაც ისინი დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებასთან, აუდიტორს შეიძლება მოუწიოს დამატებითი სამუშაოს შესრულება, თუკი მას დამატებითი პასუხისმგებლობა ეკისრება ასეთი მოსაზრების მოწოდებაზე.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება (იხ: მე-4 პუნქტი)

გ2. შეიძლება კანონმდებლობა ადგენდეს ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშის წარდგენასთან მიმართებაში. თუმცა, ამგვარი პასუხისმგებლობის ხარისხი, ან მათი აღწერის ხერხი შეიძლება განსხვავდებოდეს იურისდიქციების მიხედვით. ამ განსხვავებების მიუხედავად, ასს-ების შესაბამისი აუდიტი ტარდება იმის დაშვებით (წინაპირობით), რომ ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აღიარეს და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა:

ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, სადაც შესაფერისია, მის სამართლიან წარდგენაზე;

ბ) ისეთ შიდა კონტროლზე, როგორსაც ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუცი-

ლებლად მიიჩნევენ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და

გ) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:

(i) ყველა ისეთი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც იცის ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;

(ii) ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება მოითხოვოს აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან; და

(iii) სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტის მტკიცებულების მიღებას.

გ3. ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მოითხოვს:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების დადგენას, ნებისმიერი შესაბამისი კანონის თუ სხვა ნორმატიული აქტის გათვალისწინებით;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, ამ საფუძვლების შესაბამისად;
- ამ საფუძვლების ადეკვატურ აღწერას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ხელმძღვანელობისგან მოითხოვს საკითხების განსჯასა და გადაწყვეტილების მიღებას კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის დროს, ასევე, სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას. ამგვარი მსჯელობა/განსჯა ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს.

გ4. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების შესაბამისად, რომლის მიზანია, დააკმაყოფილოს:

- ფართო სპექტრის მომხმარებელთა მოთხოვნილებები საერთო ხასიათის ფინანსურ ინფორმაციაზე (ანუ, „საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება~); ან

- კონკრეტული მომხმარებლების მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე (ანუ, „სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება“);

გ5. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ხშირად მოიცავს სტანდარტების დამდგენი რომელიმე უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დადგენილ, ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს, ან საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებს. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება მოიცავდეს როგორც სტანდარტების დამდგენი რომელიმე უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს, ისე საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებს. სხვა წყაროებში შეიძლება მოცემული იყოს სახელმძღვანელო მითითებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენების შესახებ. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება მოიცავდეს ამგვარ სხვა წყაროებს, ან სულაც შედგებოდეს მხოლოდ ასეთი წყაროებისგან. ზემოაღნიშნულ სხვა წყაროებში შედის:

- საკანონმდებლო და ეთიკური გარემო, მათ შორის, კანონები, სხვა ნორმატიული აქტები, სასამართლოს გადაწყვეტილებები და პროფესიული ეთიკის ვალდებულებები სააღრიცხვო საკითხებთან მიმართებაში;
- სტანდარტების დამდგენი, პროფესიული ან მარეგულირებელი ორგანიზაციების მიერ გამოცემული ცვალებადი უფლებამოსილების მქონე ინტერპრეტაციები ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე;
- სტანდარტების დამდგენი, პროფესიული ან მარეგულირებელი ორგანიზაციების მიერ გამოცემული ცვალებადი უფლებამოსილების მქონე მოსაზრებები, ახლად წარმოშობილი სააღრიცხვო საკითხების შესახებ;
- ფართოდ აღიარებული და გავრცელებული ზოგადი და დარგთან დაკავშირებული პრაქტიკული მეთოდები; და
- პროფესიული ლიტერატურა აღრიცხვა-ანგარიშგების საკითხებზე.
- იმ შემთხვევაში, თუ წინააღმდეგობაში მოდის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები და ის წყაროები, საიდანაც შეიძლება მისი გამოყენების შესახებ მითითებების მიღება, ან წყაროები, რომლებიც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძ-

ვლებს, უპირატესობა მიენიჭება ყველაზე მეტი უფლებამოსილების მქონე წყაროს.

გ6. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსს. მიუხედავად იმისა, რომ ამ საფუძვლებში შეიძლება არ იყოს განსაზღვრული, როგორ უნდა დასაბუთდეს ან გამჟღავნდეს ყველა ოპერაცია ან მოვლენა, როგორც წესი, იგი მოიცავს საკმარის მთავარ პრინციპებს, რომლებიც გამოდგება მოცემული საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებისა და გამოყენების საფუძვლად.

გ7. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები სამართლიანად წარდგენის საფუძვლებია, ხოლო სხვები - შესაბამისობის საფუძვლები. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც, ძირითადად, მოიცავს იმ ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს, რომელიც უფლებამოსილი ან აღიარებულია საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი სტანდარტების გამოცემაზე, ხშირად გამიზნულია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

გ8. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ასევე განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შემადგენლობას. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალი საფუძვლის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების მიზანია ინფორმაციის მოწოდება ამა თუ იმ სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ. ასეთი საფუძვლებისთვის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტში შევა ბალანსი, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება და ფულადი ნაკადების ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი სხვა საფუძვლებისთვის შეიძლება ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები წარმოადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს:

- მაგალითად, სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტში (სსბასს) - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდით*“ - აღნიშნულია, რომ

ძირითადი ფინანსური ანგარიშგება არის ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის ანგარიშგება, როდესაც სახელმწიფო სექტორის სუბიექტი ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს სსბასს-ის შესაბამისად;

- ქვემოთ ჩამოთვლილია ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგების სხვა მაგალითები, რომელთაგან თითოეული მოიცავს შესაბამის შენიშვნებს:
  - ბალანსი;
  - მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, ან ანგარიშგება საქმიანობის შედეგების შესახებ;
  - გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგება;
  - ფულადი ნაკადების ანგარიშგება;
  - ანგარიშგება იმ აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ, რომლებიც არ მოიცავს საკუთარ კაპიტალს;
  - საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება;
  - შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშგება;
  - ანგარიშგება საქმიანობის შედეგების შესახებ, პროდუქციის სახეების მიხედვით.

გ9. ასს 210 აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს იმის დასადგენად, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.[5] ასს 800 (გადასინჯული) ეხება სპეციფიკურ საკითხებს ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად.[6]

გ10. იმის გამო, რომ ხელმძღვანელობის მიერ დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესრულების წინაპირობა მნიშვნელოვანია აუდიტის ჩატარებისთვის, აუდიტორს მოეთხოვება, ხელმძღვანელობისგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მოიპოვოს თანხმობა (როგორც აუდიტის გარიგებაზე დათანხმების ერთ-ერთი წინაპირობა) იმაზე, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით, რომ მათ გააჩნიათ გ2 პუნქტში აღწერილი პასუხისმგებლობები.[7]

---

5. ასს 210 - „*აუდიტის გარიგებების პირობების შეთანხმება*“, პუნქტი 6(ა).

6. ასს 800 - „*სპეციფიკური საკითხები – სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი*“, მე-8 პუნქტი.

7. ასს 210, პუნქტი 6(ბ).

სახელმწიფო სექტორში ჩატარებული აუდიტის თავისებურებები

გ11. მითითებები სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შეიძლება უფრო ფართო იყოს, ვიდრე სხვა სუბიექტებისთვის. ამიტომ ამოსავალი წინაპირობა, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას, რომლის მიხედვითაც ტარდება სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, შეიძლება მოიცავდეს სხვა დამატებით პასუხისმგებლობასაც, კერძოდ, პასუხისმგებლობას ოპერაციების განხორციელებასა და საქმიანობის წარმართვაზე კანონის, სხვა ნორმატიული აქტის ან სამართლებრივი წყაროს შესაბამისად.[8]

აუდიტორული მოსაზრების ფორმა (იხ: მე-8 პუნქტი)

გ12. აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრება ეხება იმას, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. თუმცა, აუდიტორული მოსაზრების ფორმა დამოკიდებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებსა და მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნებზე. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების უმეტესობა შეიცავს მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას; ასეთი საფუძვლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად მოიცავს *წარდგენას*.

გ13. იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებია, როგორც, საზოგადოდ, საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაშია, ასს-ების მიერ მოთხოვნილი მოსაზრება უნდა ეხებოდეს იმას, წარდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს. იმ შემთხვევაში კი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შესაბამისობის საფუძვლებია, მოთხოვნილი მოსაზრება უნდა ეხეოდეს იმას, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ამ საფუძვლების შესაბამისად. თუ კონკრეტულად სხვა რამ არ იქნება მითითებული, ასს-ებში აუდიტორული მოსაზრება გულისხმობს მოსაზრების ორივე ფორმას.

8. იხილეთ პუნქტი გ59.

განმარტებები

ფინანსური ანგარიშგება (იხ. პუნქტი 13 (ვ))

გ14. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში შეიძლება სხვა ტერმინები იყოს გამოყენებული სუბიექტის ეკონომიკური რესურსებისა და ვალდებულებების აღსანიშნავად. მაგალითად, სუბიექტის აქტივები და ვალდებულებები და მათ შორის განსხვავებას შეიძლება ეწოდებოდეს საკუთარი კაპიტალი.

გ15. განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაცია, რომლის ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში სავალდებულოა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, შეიძლება ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩაირთოს ფინანსურ ანგარიშგებაში სხვა დოკუმენტის მითითებით, სადაც ეს ინფორმაციაა მოცემული, როგორიცაა, მაგალითად, ხელმძღვანელობის ანგარიში ან რისკების ანალიზი. თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები აშკარად არ კრძალავს ამგვარი სხვა დოკუმენტის მითითებას ფინანსურ ანგარიშგებაში, სადაც შეიძლება განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციის ნახვა და ამ დოკუმენტზე მინიშნება სათანადოდ არის გაკეთებული, ასეთი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების ნაწილს წარმოადგენს.

არსებითი უზუსტობის რისკი (იხ. პუნქტი 13ო)

გ16. ასს-ების მიზნებისთვის, არსებითი უზუსტობის რისკი იმ შემთხვევაში არსებობს, როდესაც, გონივრულ ფარგლებში, არსებობს იმის შესაძლებლობა, რომ:

ა) უზუსტობა წარმოიქმნება (ე.ი. მისი ალბათობა); და

ბ) არსებითი იქნება, თუკი წარმოიქმნება (ე.ი. მისი სიდიდე).

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ17. აუდიტორი ექვემდებარება სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებს, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ ისეთ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს *ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს* (ბესსს) პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის *საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი)* იმ დებულებებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და ასევე ეროვნულ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შემზღუდველია.

გ18. ბესსს-ის კოდექსი ადგენს ეთიკის ძირითად პრინციპებს, ეს პრინციპებია:

ა) პატიოსნება;

ბ) ობიექტურობა;

გ) პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება;

დ) კონფიდენციალურობა;

ე) პროფესიული ქცევა.

ეთიკის ძირითადი პრინციპები განსაზღვრავს პროფესიონალი ბუღალტრის ქცევის ნორმებს.

ბესსს-ის კოდექსი ქმნის კონცეპტუალურ მიდგომას, რომელიც პროფესიონალმა ბუღალტრებმა უნდა გამოიყენონ იმისთვის, რომ გამოავლინონ და შეაფასონ ეთიკის ძირითადი პრინციპების დაცვის მიმართ შექმნილი საფრთხეები და სათანადო რეაგირება მოახდინონ. აუდიტის, მიმოხილვისა და სხვა მარწმუნებელი გარიგებებისთვის კოდექსი შეიცავს *დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტებს,* რომლებიც დადგენილია ამ ტიპის გარიგებებში დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების მიმართ კონცეპტუალური მიდგომის გამოყენების საფუძველზე.

გ19. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში, საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული კოდექსით მოითხოვება, რომ აუდიტორი დამოუკიდებელი იყოს სუბიექტისგან, რომლის აუდიტიც ტარდება. ბესსს-ის კოდექსი დამოუკიდებლობას განმარტავს, როგორც აზროვნებისა და გარეგნული დამოუკიდებლობის ერთობლიობას. სუბიექტისგან აუდიტორის დამოუკიდებლობა იცავს აუდიტორის შესაძლებლობას, ჩამოაყალიბოს აუდიტორული მოსაზრება ისეთი ზემოქმედების გარეშე, რომელსაც შეუძლია ამ მოსაზრების კომპრომენტირება. დამოუკიდებლობა ზრდის აუდიტორის შესაძლებლობას, იმოქმედოს პატიოსნად, იყოს ობიექტური და იმოქმედოს პროფესიული სკეპტიციზმით.

გ20. ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი 1 (ხმსს 1)[9], ან ისეთი ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ხმსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია[10], ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას ხარისხის მართვის ისეთი სისტემის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე, რომელიც მას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ ფირმა და მისი პერსონალი თავიანთ პასხისმგებლობას ასრულებენ პროფე-

9. ხმსს 1 - *„ხარისხის მართვა ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“*.

10. ასს 220 (გადასინჯული) - *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“*, მე-3 პუნქტი.

სიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად და გარიგებებსაც ასრულებენ ამგვარი სტანდარტებისა და მოთხოვნების დაცვით. ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს ხარისხის ისეთი მიზნების დადგენას, რომ უზრუნველყოს სათანადო ეთიკური მოთხოვნებით, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის შესრულება.[11] ასს 220-ში (გადასინჯული) განსაზღვრულია გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობა სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებთან მიმართებაში.[12] ასს 220-ში (გადასინჯული) ასევე აღწერილია შემთხვევები, როდესაც გარიგების გუნდს შეუძლია ფირმის პოლიტიკაზე ან პროცედურებზე დაყრდნობა გარიგების დონეზე ხარისხის მართვისა და უზრუნველყოფის პროცესში.[13]

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ: მე-15 პუნქტი)

გ21. პროფესიული სკეპტიციზმი გულისხმობს განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენას ისეთ ფაქტორებთან მიმართებით, როგორიცაა მაგალითად:

- აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ეწინააღმდეგება სხვა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს;
- ინფორმაცია, რომელიც საეჭვოს ხდის იმ დოკუმენტებისა და გამოკითხვებზე გაცემული პასუხების სანდოობას, რომლებიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულებების სახით;
- პირობები, რომლებიც შეიძლება შესაძლო თაღლითობის მიმანიშნებელი იყოს;
- გარემოებები, რომლებიც ასს-ებით მოთხოვნილი პროცედურების გარდა, საჭიროებს დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარებას.

გ22. აუცილებელია პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში, რათა აუდიტორმა შეამციროს, მაგალითად:

- უჩვეულო გარემოებების არასწორად შეფასების რისკი;

11. ხმსს 1, 29-ე პუნქტი.
12. ასს 220 (გადასინჯული), 16-21-ე პუნქტები.
13. ასს 220 (გადასინჯული), გ10 პუნქტი.

- ზედმეტი განზოგადების რისკი, აუდიტორული დაკვირვებებიდან დასკვნების გამოტანის დროს;
- არაადეკვატური დაშვებების გამოყენების რისკი, აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისა და მათი შედეგების შეფასების დროს.

გ23. პროფესიული სკეპტიციზმი აუცილებელია აუდიტის მტკიცებულებების კრიტიკული შეფასებისთვის. კერძოდ, პროფესიულ სკეპტიციზმში იგულისხმება ურთიერთსაწინააღმდეგო აუდიტის მტკიცებულებების, დოკუმენტებისა და ჩატარებულ გამოკითხვებზე გაცემული პასუხებისა და ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული სხვა ინფორმაციის ეჭვქვეშ დაყენება. გარდა ამისა, იგულისხმება მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის განხილვა კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, მაგალითად ისეთ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს თაღლითობის რისკფაქტორები და ერთადერთ მტკიცებულებას ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითი თანხის შესახებ წარმოადგენს ერთადერთი დოკუმენტი, რომელიც, თავისი ხასიათით, არ გამორიცხავს თაღლითობის შესაძლებლობას.

გ24. აუდიტორს უფლება აქვს, ნამდვილად მიიჩნიოს ჩანაწერები და დოკუმენტები, თუკი მას არ ექნება საწინააღმდეგოში დარწმუნების მიზეზი. ამის მიუხედავად, აუდიტორს მოეთხოვება, განიხილოს იმ ინფორმაციის სანდოობა, რომელიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით.[14] იმ შემთხვევებში, თუ არსებობს ეჭვი ინფორმაციის სანდოობის შესახებ ან შესაძლო თაღლითობის სიმპტომები (მაგალითად, თუ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი პირობები აუდიტორს დაარწმუნებს იმაში, რომ ესა თუ ის დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი, ან რომელიმე დოკუმენტის პირობები შეიძლება გაყალბებული იყოს), ასსები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა უფრო საფუძვლიანი გამოკვლევა ჩაატაროს და დაადგინოს, რა სახის შესწორებების ან დამატებების შეტანაა აუცილებელი აუდიტის პროცედურებში აღნიშნული საკითხის გადასაჭრელად.[15]

გ25. როგორც წესი, აუდიტორმა არ უნდა უგულებელყოს სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების შესახებ წარსული გამოც-

14. ასს 500 - *„აუდიტის მტკიცებულება“*, მე-7-9 პუნქტები.

15. ასს 240, მე-14 პუნქტი; ასს 500, მე-11 პუნქტი; ასს 505 - *„გარეშე მხარეების დადასტურება“*, პუნქტები მე-10-11 და მე-16.

დილებით შეძენილი შეხედულებები. მიუხედავად ამისა, იმის რწმენა, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები კეთილსინდისიერი და პატიოსანი ადამიანები არიან, აუდიტორს არ ანთავისუფლებს პროფესიული სკეპტიციზმით მუშაობის აუცილებლობისგან, არც იმის უფლებას აძლევს, რომ დაკმაყოფილდეს ნაკლებად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებებით დასაბუთებული რწმუნების მოპოვების დროს.

პროფესიული განსჯა (იხ: მე-16 პუნქტი)

გ26. პროფესიულ განსჯას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს აუდიტის სათანადოდ ჩატარებისთვის. ეს იმით აიხსნება, რომ შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნების, ასს-ებისა და აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი ინფორმირებული გადაწყვეტილებების ინტერპრეტაცია შეუძლებელია შესაბამისი ცოდნისა და გამოცდილების კონკრეტულ ფაქტებსა და გარემოებებზე მორგების გარეშე. კონკრეტულად პროფესიული განსჯა აუცილებელია ისეთი გადაწყვეტილებების მისაღებად, რომლებიც ეხება:

- არსებითობას და აუდიტორულ რისკს;
- ისეთი აუდიტის პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, რომლებიც გამოიყენება ასს-ების მოთხოვნების შესასრულებლად და აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;
- იმის შეფასებას, მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და საჭიროა თუ არა მეტის გაკეთება ასს-ების მიზნებისა და, მაშასადამე, აუდიტორის საერთო მიზნების შესასრულებლად;
- ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მსჯელობისა და მიღებული გადაწყვეტილებების შეფასებას, სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენების დროს;
- დასკვნების გამოტანას მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობის შეფასებას.

გ27. აუდიტორის პროფესიული განსჯის (და გადაწყვეტილების მიღების) განმასხვავებელი ნიშან-თვისებაა ის, რომ მას ახორციელებს აუდიტორი - პირი, რომლის პრაქტიკული მომზადებისა და ცოდნის დონე და გამოცდილება თავისთავად განაპირობებს დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო კომპეტენციას.

გ28. ნებისმიერ კონკრეტულ შემთხვევაში, პროფესიული განსჯის გამოყენება ეფუძნება აუდიტორისთვის ცნობილ ფაქტებსა და გარემოებებს. აუდიტის მიმდინარეობისას კონსულტაცია რთულ ან საკამათო საკითხებზე, როგორც გარიგების გუნდის ფარგლებში, ისე გარიგების გუნდსა და შესაფერისი დონის სხვა პირებს შორის, ფირმის ფარგლებში ან მის გარეთ, კერძოდ, როგორც ამას მოითხოვს ასს 220 (გადასინჯული)[16], აუდიტორს ეხმარება ინფორმირებული და დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღებაში.

გ29. პროფესიული განსჯისა შეფასება შესაძლებელია იმის საფუძველზე, ასახავს თუ არა კონკრეტული გადაწყვეტილება აუდიტისა და სააღრიცხვო პრინციპების კომპეტენტურად გამოყენებას და არის თუ არა იმ ფაქტებისა და გარემოებების შესაფერისი, რომლებიც ცნობილი იყო აუდიტორისთვის აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე.

გ30. პროფესიული განსჯა აუცილებელია აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში. ასევე საჭიროა მისი სათანადოდ დოკუმენტირება. ამასთან დაკავშირებით, აუდიტორს მოეთხოვება აუდიტის ისეთი დოკუმენტაციის მომზადება, რომელიც საკმარისი იქნება იმისთვის, რომ ნებისმიერმა გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელსაც მანამდე არ ჰქონია არანაირი შეხება ამ აუდიტთან, კარგად გაიგოს ის მნიშვნელოვანი პროფესიული გადაწყვეტილებები, რომლებიც მიღებულ იქნა აუდიტის განმავლობაში წამოჭრილ მნიშვნელოვან საკითხებზე დასკვნების გამოტანის დროს.[17] პროფესიული განსჯის გამოყენება არ შეიძლება ისეთი გადაწყვეტილებების დასასაბუთებლად, რომლებიც, სხვა მხრივ, გამყარებული არ არის გარიგებასთან დაკავშირებული ფაქტებითა და გარემოებებით, ან საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით.

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი (იხ: მე-5 და მე-17 პუნქტები)

აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა

გ31. აუდიტის მტკიცებულებები აუცილებელია აუდიტორული მოსაზრებისა და დასკვნის დასასაბუთებლად. აუდიტის მტკიცებულებები, თავისი ბუნებით, დაგროვებადი ხასიათისაა და მათი მოპოვება, ძირითადად, ხდება აუდიტის მიმდინარეობის დროს ჩატარებული აუდიტის პროცედურებიდან. თუმცა, მტკიცებულება შეიძლება იყოს სხვა ინფორმაციაც, რომელიც მოპოვებულია სხვა წყაროებიდან, როგორიცაა

16. ასს 220 (გადასინჯული), 35-ე პუნქტი.

17. ასს 230, მე-8 პუნქტი.

წინა პერიოდების აუდიტი (იმ პირობით, თუ აუდიტორმა დაადგინა, წინა აუდიტის შემდეგ მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს მიმდინარე პერიოდის აუდიტისთვის ამ მტკიცებულებების რელევანტურობაზე[18]), ან ფირმის მიერ დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან გარიგებაზე დათანხმებასთან და დამკვეთთან ურთიერთობის ან გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული ფირმის პროცედურებიდან მოპოვებულ ინფორმაციას. სუბიექტის ფარგლებში და მის გარეთ არსებული სხვა წყაროების გარდა, სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერებიც აუდიტის მტკიცებულებების ერთერთი მნიშვნელოვანი წყაროა. ასევე, ინფორმაცია, რომლის გამოყენება შესაძლებელია აუდიტის მტკიცებულების სახით, შეიძლება მომზადებული იყოს სუბიექტში დასაქმებული ან მის მიერ ხელშეკრულებით დაქირავებული ექსპერტის მიერ. აუდიტის მტკიცებულება შედგება ინფორმაციისგან, რომელიც ამყარებს და ადასტურებს ხელმძღვანელობის მტკიცებებს, ასევე ნებისმიერი ისეთი ინფორმაციისგან, რომელიც ეწინააღმდეგება აღნიშნულ მტკიცებებს. გარდა ამისა, ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორი ინფორმაციის არქონასაც (მაგალითად, ხელმძღვანელობის უარი რაიმე მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენაზე) იყენებს და ამიტომ ესეც აუდიტის მტკიცებულებაა. აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბების მიზნით აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს უდიდეს ნაწილს შეადგენს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და შეფასება.

გ32. აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა ურთიერთდაკავშირებული ცნებებია. საკმარისობა აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობის საზომია. აუდიტის მტკიცებულებების აუცილებელ რაოდენობაზე გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ შეფასებული უზუსტობის რისკები (რაც უფრო მაღალია შეფასებული რისკები, სავარაუდოდ, მით მეტი აუდიტის მტკიცებულება იქნება აუცილებელი) და ასევე აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხი (რაც უფრო მაღალი ხარისხისაა მტკიცებულება, მით უფრო ნაკლები რაოდენობის მტკიცებულება შეიძლება გახდეს საჭირო). ამასთან, უფრო მეტი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებამ შეიძლება ვერ დააბალანსოს მისი დაბალი ხარისხი.

გ33. შესაფერისობა აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხის საზომია, ანუ მისი რელევანტურობისა და საიმედოობის იმ დასკვნების განსამტკიცებლად, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორული მოსაზრება. მტკიცებუ-

18. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“*, მე-16 პუნქტი.

ლების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და ხასიათი და დამოკიდებულია იმ კონკრეტულ გარემოებებზე, რომლის დროსაც მოხდა მისი მოპოვება.

გ34. იმის დადგენა, მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად, რაც აუდიტორს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანის საშუალებას მისცემდა, რომლის საფუძველზეც ჩამოაყალიბებდა აუდიტორულ მოსაზრებას, პროფესიული განსჯის საგანია. ასს 500 და სხვა შესაბამისი ასს-ები ადგენს დამატებით მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, რომლებიც გამოიყენება აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში და ეხება აუდიტორის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას.

აუდიტორული რისკები

გ35. აუდიტორული რისკი არის არსებითი უზუსტობისა და შეუმჩნევლობის რისკების ერთ-ერთი ფუნქცია. რისკების შეფასება ეფუძნება ამ მიზნისთვის აუცილებელი ინფორმაციის შესაკრებად განკუთვნილ აუდიტის პროცედურებსა და აუდიტის მთელი პერიოდის განმალობაში მოპოვებულ მტკიცებულებებს. რისკების შეფასება უფრო პროფესიული განსჯის საგანია, ვიდრე მისი ზუსტი საზომი.

გ36. ასს-ების მიზნებისთვის, აუდიტორულ რისკში არ იგულისხმება რისკი იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება გამოთქვას მოსაზრება, რომ ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია, როდესაც სინამდვილეში არ იყო მცდარი. ასეთი რისკი ჩვეულებრივ უმნიშვნელოა. უფრო მეტიც, აუდიტორული რისკი ტექნიკური ტერმინია, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტის ჩატარების პროცესთან; იგი არ ეხება აუდიტორის საქმიანობასთან დაკავშირებულ ისეთ რისკებს, როგორიცაა დანაკარგების რისკი, რომელსაც იწვევს სასამართლო პროცესი, პრესაში გამოქვეყნებული უარყოფითი პუბლიკაციები ან ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით წარმოშობილი სხვა მოვლენები.

არსებითი უზუსტობის რისკები

გ37. არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება არსებობდეს ორ დონეზე:

- მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე; და
- მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიებისთვის, ანგარიშების ნაშთებისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებისთვის.

გ38. არსებითი უზუსტობის რისკები მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე ეხება არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებს, რომლებიც

ყოვლისმომცველია მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით და, სავარაუდოდ, ბევრ მტკიცებაზე ახდენს გავლენას.

გ39. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზანია, აუდიტორმა განსაზღვროს იმ დამატებითი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. ეს მტკიცებულებები აუდიტორს საშუალებას აძლევს, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრება გამოთქვას აუდიტორული რისკის მისაღებად დაბალი დონის პირობებში. არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზნის მისაღწევად აუდიტორები იყენებენ სხვადასხვა მეთოდს. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება გამოიყენოს ისეთი მოდელი, რომელიც გამოხატავს აუდიტორული რისკის კომპონენტების ზოგად ურთიერთკავშირს მათემატიკური თვალსაზრისით, რათა იპოვოს შეუმჩნევლობის რისკის მისაღები დონე. ზოგი აუდიტორი ასეთი მოდელის გამოყენებას მისაღებად მიიჩნევს აუდიტის პროცედურების დაგეგმვის დროს.

გ40. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკები შედგება ორი კომპონენტისგან: თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკისგან. თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი წარმოადგენს სუბიექტის რისკებს; ისინი არსებობენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისგან დამოუკიდებლად.

გ41. თანდაყოლილი რისკზე გავლენას ახდენს თანდაყოლილი რისკფაქტორები. იმისდა მიხედვით, თანდაყოლილი რისკფაქტორები რამდენად ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, თანდაყოლილი რისკის დონე სხვადასხვანაირი იქნება სკალაზე, რასაც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონი ეწოდება. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესის/პროცედურების ფარგლებში აუდიტორი ადგენს ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებს, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას და შესაბამის მტკიცებებს. მაგალითად, ანაგრიშების ნაშთები, რომლებიც შედგება ისეთი სააღრიცხვო შეფასებებიდან მიღებული თანხებისგან, რომლებთანაც დაკავშირებულია მნიშვნელოვანი დონის განუსაზღვრელობა, შეიძლება მიჩნეული იყოს ანაგრიშების მნიშვნელოვან ნაშთებად და აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე მათთან დაკავშირებული რისკებისთვის მინიჭებული შეფასება შეიძლება იყოს შედარებით მაღალი, შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი დონის გამო.

გ42. თანდაყოლილ რისკზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს ისეთი გარემო პირობებიც, რომლებიც წარმოშობს ბიზნესის რისკებს. მაგალითად,

ტექნოლოგიურმა მიღწევებმა შეიძლება გამოიწვიოს რომელიმე კონკრეტული პროდუქციის მორალური ცვეთა, რაც გამოიწვევს მარაგის გადაჭარბებულად შეფასებას. სუბიექტსა და მის გარემოში მოქმედმა ფაქტორებმა, რომლებიც უკავშირდება რამდენიმე ან ყველა კატეგორიის ოპერაციას, ანგარიშის ნაშთებსა თუ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნას, შეიძლება გავლენა იქონიოს რომელიმე კონკრეტულ მტკიცებასთან დაკავშირებულ თანდაყოლილ რისკზე. ასეთ ფაქტორებში შეიძლება შედიოდეს, მაგალითად საქმიანობის გასაგრძელებლად საჭირო საკმარისი საბრუნავი კაპიტალის უქონლობა, ან დარგის მაჩვენებლების გაუარესება, რაც იწვევს დიდი რაოდენობის საწარმოთა წარუმატებლობას.

გ43. კონტროლის რისკი კონტროლის პროცედურების დიზაინის, მისი დანერგვისა და მუშაობის ეფექტიანობის ფუნქციაა, რომელსაც ხელმძღვანელობა იყენებს ისეთ გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც საფრთხეს უქმნის სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესაფერისი მიზნების მიღწევას. თუმცა, –კონტროლის მექანიზმებს, მათთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, შეუძლია მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების არსებითი რისკების შემცირება და არა მათი აღმოფხვრა, თუნდაც საუკეთესო დიზაინი ჰქონდეს და ეფექტიანად მუშაობდეს. ამ შეზღუდვებში შედის, მაგალითად, ადამიანის მონაწილეობის ფაქტორით განპირობებული შეცდომების შესაძლებლობა, ან იმის შესაძლებლობა, რომ მოხდება კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლა ფარული გარიგებით ან არასათანადო მმართველობითი გადაწყვეტილების გამო. შესაბამისად, ყოველთვის იარსებებს გარკვეული დონის კონტროლის რისკი. ასს-ები განსაზღვრავს პირობებს, რომლის დროსაც აუდიტორს მოეთხოვება, ან უფლება აქვს, აირჩიოს კონტროლის მექანიზმების მუშაობის ეფექტიანობის შემოწმება ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრის დროს.[19]

გ44. არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება შეიძლება გამოისახოს რაოდენობრივად, მაგალითად პროცენტებში, ან არარაოდენობრივად. ნებისმიერ შემთხვევაში, გაცილებით უფრო მნიშვნელოვანია ის, რომ აუდიტორმა სათანადოდ შეაფასოს რისკები, ვიდრე ის განსხვავებული მიდგომები, რომლებსაც გამოიყენებს მათ შესაფასებლად. როგორც წესი, განიხილება „არსებითი უზუსტობის რისკები“ და არა ცალ-ცალკე თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი, თუმცა, ასს 315 (გადა-

19. ასს 330 - *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“*, პუნქტები მე-7-17.

სინჯული 2019 წელს) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ცალკე შეაფასოს თანდაყოლილი რისკი და ცალკე კონტროლის რისკი, რათა შეიქმნას საფუძველი დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით ასს 330-ის შესაბამისად.

გ45. აუდიტორი იმიტომ აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს ცალკეული მტკიცების დონეზე, რომ განსაზღვროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.[20]

გ46. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ადგენს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების საკითხებზე, მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცების დონეზე.

შეუმჩნევლობის რისკი

გ47. აუდიტორული რისკის მოცემული დონის პირობებში, შეუმჩნევლობის რისკის მისაღები დონე უკუპროპორციულ დამოკიდებულებაშია არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებასთან მტკიცების დონეზე. მაგალითად, რაც უფრო დიდია არსებითი უზუსტობის რისკი, რომლის არსებობაშიც დარწმუნებულია აუდიტორი, მით უფრო ნაკლებია შეუმჩნევლობის რისკის დონე, რომელიც შეიძლება მისაღები იყოს აუდიტორისთვის და, შესაბამისად, მით უფრო დამაჯერებელი უნდა იყოს აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი აუდიტის მტკიცებულება.

გ48. შეუმჩნევლობის რისკი უკავშირდება იმ აუდიტის პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, რომლებსაც განსაზღვრავს აუდიტორი აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად. ამიტომ შეუმჩნევლობის რისკი აუდიტის პროცედურისა და აუდიტორის მიერ მისი გამოყენების ეფექტიანობის ფუნქციაა. ქვემოთ ჩამოთვლილი შემდეგი საკითხები:

- ადეკვატური დაგეგმვა;
- გარიგების გუნდში პერსონალის სათანადოდ ჩართვა;
- პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება; და
- შესრულებული აუდიტის სამუშაოთა ზედამხედველობა და მიმოხილვა

20. ასს 330, მე-6 პუნქტი.

აუდიტორს ეხმარება აუდიტის პროცედურებისა და მათი გამოყენების ეფექტიანობის გაზრდაში და ამცირებს იმის ალბათობას, რომ აუდიტორი არასათანადო აუდიტის პროცედურას შეარჩევს, არასწორად გამოიყენებს შესაფერის აუდიტის პროცედურას, ან არასწორ ინტერპრეტაციას მისცემს აუდიტის შედეგებს.

გ49. ასს 300[21] და ასს 330 ადგენს მოთხოვნებსა და უზრუნველყოფს მითითებებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და შეფასებულ რისკებზე აუდიტორის რეაგირების შესახებ. თუმცა, აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, შესაძლებელია მხოლოდ შეუმჩნევლობის რისკის შემცირება და არა მისი მთლიანად აღმოფხვრა. შესაბამისად, ყოველთვის იარსებებს გარკვეული დონის შეუმჩნევლობის რისკი.

აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები

გ50. აუდიტორისგან არ მოელიან და არც არის შესაძლებელი აუდიტორული რისკის ნულამდე შემცირება. ამიტომ აუდიტორი ვერ შეძლებს იმის აბსოლუტური რწმუნების მოპოვებას, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. ამის მიზეზი ისაა, რომ აუდიტს ახასიათებს თანდაყოლილი შეზღუდვები, რის გამოც აუდიტის მტკიცებულებების უმეტესობა, რომელთა გათვალისწინებითაც აუდიტორს გამოაქვს დასკვნები და ასაბუთებს აუდიტორულ მოსაზრებას, მხოლოდ დასკვნის საფუძვლად გამოდგება, მაგრამ თავისთავად არ წარმოადგენს დასკვნას. აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები წარმოიშობა:

- ფინანსური ანგარიშგების ხასიათიდან;
- აუდიტის პროცედურების ხასიათიდან; და
- იმის საჭიროებიდან, რომ აუდიტი ჩატარდეს ზომიერად მისაღებ ვადებში და ზომიერი დანახარჯებით.

ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი

გ51. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება გულისხმობს ხელმძღვანელობის მსჯელობასა და გარკვეული გადაწყვეტილებების მიღებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მისასადაგებლად სუბიექტის კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებისთვის. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების ბევრი მუხლი შეიცავს სუბიექტურ გადაწყვეტილებებს, შეფასებებს ან გარკვეული დონის განუსაზღვრელობას და, სავარაუდოდ, შეიძლება არსებობდეს სხვა-

21. ასს 300 – *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“.*

დასხვა მისაღები ინტერპრეტაცია, ან გადაწყვეტილებები. აქედან გამომდინარე, ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთ მუხლს ახასიათებს ცვალებადობის თანდაყოლილი დონე, რომლის აღმოფხვრაც შეუძლებელია დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარებით. მაგალითად, ხშირ შემთხვევაში ასე ხდება გარკვეულ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში. მიუხედავად ამისა, ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება მიაქციოს იმას, დასაბუთებულია თუ არა სააღრიცხვო შეფასებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნების კონტექსტში, ასევე სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივ ასპექტებს, მათ შორის, ხელმძღვანელობის მსჯელობაში შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს.[22]

აუდიტის პროცედურების ხასიათი

გ52. აუდიტორის შესაძლებლობაზე, მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები, გავლენას ახდენს პრაქტიკული და იურიდიული შეზღუდვები. მაგალითად:

- არსებობს იმის ალბათობა, რომ ხელმძღვანელობამ ან სხვებმა ვერ შეძლონ, განზრახ ან უნებლიედ, ისეთი სრულყოფილი ინფორმაციის მიწოდება, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, ან მოთხოვნილია აუდიტორის მიერ. შესაბამისად, აუდიტორი ვერ იქნება დარწმუნებული ინფორმაციის სისრულეში იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მას ჩატარებული აქვს აუდიტის პროცედურები რწმუნების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, რომ მოიპოვა ყველა სათანადო ინფორმაცია;
- თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს შენიღბვის მიზნით შემუშავებულ რთულ და გულმოდგინედ ორგანიზებულ გეგმებს. ამიტომ აუდიტის მტკიცებულებების შესაკრებად გამოყენებული აუდიტის პროცედურები შეიძლება ეფექტური არ იყოს რაიმე წინასწარგანზრახული უზუსტობის გამოსავლენად, რომელშიც შედის, მაგალითად ფარული გარიგება ისეთი დოკუმენტაციის გასაყალბებლად, რომელმაც შეიძლება აუდიტორი დააჯეროს აუდიტის მტკიცებულების რეალობაში, ამ დროს კი არ იყოს რეალური. აუდიტორს არ გაუვლია არც სპეციალური სწავლება და

22. ასს 540 - „*სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი*“ და ასს 700 (გადასინჯული) - „*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*“, მე-12 პუნქტი.

არც ევალება, რომ იყოს ექსპერტი დოკუმენტების ავთენტიფიკაციის დამტკიცებაში;

- აუდიტი არ არის სავარაუდო სამართალდარღვევების ოფიციალური მოკვლევა. აქედან გამომდინარე, აუდიტორს არ გააჩნია შესაბამისი იურიდიული უფლებები, როგორიცაა გამოძიების უფლება, რაც შეიძლება აუცილებელი იყოს ასეთი გამოკვლევისთვის.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის დროულობა და სარგებლიანობისა და დანახარჯების დაბალანსება

გ53. სირთულის, დროის ან დანახარჯების საკითხი თავისთავად არ წარმოადგენს აუდიტორისთვის იმის გამამართლებელ საფუძველს, რომ არ ჩაატაროს რაიმე ისეთი აუდიტის პროცედურა, რომელსაც ალტერნატივა არ გააჩნია, ან დაკმაყოფილდეს ნაკლებად დამაჯერებელი აუდიტის მტკიცებულებით. აუდიტის სათანადო დაგეგმვა აუდიტორს ეხმარება აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო საკმარისი დროისა და რესურსების უზრუნველყოფაში. მიუხედავად ამისა, ინფორმაციის რელევანტურობა და, მაშასადამე, მისი ღირებულებაც დროთა განმავლობაში მცირდება და საჭირო ხდება დაბალანსების მიღწევა ინფორმაციის საიმედოობასა და მის მომზადებაზე გაწეულ დანახარჯს შორის. აღნიშნული მოსაზრება აღიარებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში (იხ. მაგალითად, ბასსს-ის მიერ გამოცემული *„ფინანსური ანგარიშგების მომზადების და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“*). ამის გამო, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები მოელიან, რომ აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრებას ჩამოაყალიბებს ზომიერად მისაღებ ვადასა და ზომიერი დანახარჯების პირობებში, რადგან გაცნობიერებული აქვთ, რომ შეუძლებელია ყველანაირი არსებული ინფორმაციის აუდიტორული შემოწმება, ან ყოველი საკითხის დეტალურად შესწავლა იმის დაშვებით, რომ ინფორმაცია მცდარი ან გაყალბებულია, საწინააღმდეგოს დამტკიცებამდე.

გ54. აქედან გამომდინარე, აუცილებელია, აუდიტორმა:

- იმგვარად დაგეგმოს აუდიტი, რომ ეფექტურად ჩატარდეს;
- აუდიტორული შემოწმება მიმართოს ისეთი სფეროებისკენ, სადაც ყველაზე მეტად არის მოსალოდნელი თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობა, ხოლო ნაკლები ძალისხმევა დახარჯოს სხვა სფეროებზე; და
- გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების შესამოწმებლად გამოიყენოს ტესტირების მიდგომა და სხვა საშუალებები.

გ55. გ51 პუნქტში აღწერილი მიდგომების გათვალისწინებით, ასს-ები შეიცავს აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისთვის აუცილებელ მოთხოვნებს და აუდიტორს ავალდებულებს, რომ სხვასთან, ერთად:

- მან შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის საფუძველი, რისკის შეფასების პროცედურებისა და მასთან დაკავშირებული სამუშაოების შესრულების გზით;[23] და
- გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების შესამოწმებლად გამოიყენოს ტესტირების მიდგომა და სხვა საშუალებები ისეთნაირად, რომ აუდიტორი უზრუნველყოფილი იყოს გენერალური ერთობლიობის შესახებ დასკვნების გამოტანისთვის საჭირო დასაბუთებული საფუძვლით.[24]

სხვა საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტის თანდაყოლილ შეზღუდვებზე

გ56. კონკრეტული მტკიცებების ან განსახილველი საკითხების შემთხვევაში, განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს თანდაყოლილი შეზღუდვების შესაძლო ზეგავლენას აუდიტორის მხრიდან არსებითი უზუსტობების გამოვლენის შესაძლებლობაზე. ასეთ მტკიცებებში ან განსახილველ საკითხებში შედის:

- თაღლითობა, განსაკუთრებით მაღალი თანამდებობის პირების მონაწილეობით ან ფარული გარიგება. დამატებითი ინფორმაციისთვის იხ. ასს 240;
- დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობა და სისრულე. დამატებითი ინფორმაციისთვის იხ. ასს 550;[25]
- კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევები. დამატებითი ინფორმაციისთვის იხ. ასს 250 (გადასინჯული);[26]
- ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომელთა ზემოქმედების გამო, შეიძლება მომავალში სუბიექტი აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო. დამატებითი ინფორმაციისთვის იხ. ასს 570 (გადასინჯული).[27]

---

23. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-13 პუნქტი.

24. ასს 330; ასს 500; ასს 520 - *„ანალიზური პროცედურები“*; ასს 530 - *„აუდიტორული შერჩევა“*.

25. ასს 550 - *„დაკავშირებული მხარეები“*.

26. ასს 250 (გადასინჯული) -*`კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს`*.

27. ასს 570 (გადასინჯული) – *„ფუნქციონირებადი საწარმო“.*

შესაბამისი ასს-ები ადგენს იმ კონკრეტულ აუდიტის პროცედურებს, რომლებიც აუდიტორს დაეხმარება თანდაყოლილი შეზღუდვების ზეგავლენის შესუსტებაში.

გ57. აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარდეს ასს-ების შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენა შემდგომში, თავისთავად, არ მიუთითებს იმაზე, რომ აუდიტი ვერ ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად. თუმცა, აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები არ არის იმის გამამართლებელი საბუთი, რომ აუდიტორს შეუძლია ნაკლებად დამაჯერებელი აუდიტის მტკიცებულებებით დაკმაყოფილება. აუდიტორმა აუდიტი ჩაატარა თუ არა ასს-ების შესაბამისად, დგინდება კონკრეტულ გარემოებებში ჩატარებული აუდიტის პროცედურებით, ამ პროცედურების შედეგად მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობითა და შესაფერისობით და აუდიტორის დასკვნის მიზანშეწონილობით, რაც დამოკიდებულია ამ მტკიცებულებების შეფასებაზე აუდიტორის საერთო მიზნების ფონზე.

აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად

ასს-ების ხასიათი (იხ: მე-18 პუნქტი)

გ58. ასს-ები, ერთად აღებული, აუდიტორს უზრუნველყოფს სტანდარტებით, რომლებიც მას ესაჭიროება საერთო მიზნების შესასრულებლად. ასს-ები ეხება აუდიტორის ზოგად პასუხისმგებლობებს, ასევე მოიცავს სხვა საკითხებს, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს კონკრეტულ საკითხებთან მიმართებაში თავისი პასუხისმგებლობის შესასრულებლად.

გ59. ამა თუ იმ კონკრეტული ასს-ის მოქმედების სფერო, ძალაში შესვლის თარიღი და მისი გამოყენების შესაძლებლობის რაიმე კონკრეტული შეზღუდვა გარკვევით არის ხაზგასმული ცალკეულ ასს-ში. თუ კონკრეტულ ასს-ში სხვა რამ არ არის მითითებული, აუდიტორს ამა თუ იმ ასს-ის გამოყენების უფლება აქვს მასში მითითებულ ძალაში შესვლის თარიღამდეც.

გ60. აუდიტის ჩატარების დროს, ასს-ების მოთხოვნების დაცვის გარდა, აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვაც. ასს-ები არ აუქმებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მარეგულირებელ კანონს ან სხვა ნორმატიულ აქტს. იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნები განსხვავდება

ასს-ების მოთხოვნებისგან, მარტო ამ კანონის ან ნორმატიული აქტის მიხედვით ჩატარებული აუდიტი ავტომატურად ვერ ჩაითვლება ასს-ების შესაბამისად.

გ61. შესაძლებელია, რომ აუდიტორი აუდიტს ერთდროულად ატარებდეს, როგორც ასს-ების, ასევე კონკრეტული იურისდიქციის, ან ქვეყნის აუდიტის სტანდარტების შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება აუცილებელი გახდეს, რომ აუდიტორმა თითოეული შესაფერისი ასს-ის მოთხოვნების დაცვის გარდა დამატებითი პროცედურები ჩაატაროს ამ იურისდიქციის ან ქვეყნის სტანდარტების მოთხოვნების შესასრულებლად.

სახელმწიფო სექტორში ჩატარებული აუდიტის თავისებურებები

გ62. ასს-ები გამოდგება სახელმწიფო სექტორში ჩატარებული აუდიტისთვისაც. თუმცა, სახელმწიფო სექტორში მოქმედი აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს კონკრეტული აუდიტის ჩატარების დავალებამ, ან სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის ვალდებულებებმა, რომლებიც გამომდინარეობს ამა თუ იმ კანონიდან ან სხვა ნორმატიული აქტიდან, ან სხვა უფლებამოსილი წყაროდან (მაგალითად, სამინისტროს დირექტივებიდან, მთავრობის პოლიტიკის მოთხოვნებიდან, ან საკანონმდებლო ორგანოების გადაწყვეტილებებიდან), რომელთა მოქმედების სფერო შეიძლება უფრო ფართო იყოს, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად. ამგვარ დამატებით პასუხისმგებლობას არ ითვალისწინებს ასს-ები. ამ საკითხებს შეიძლება მოიცავდეს აუდიტის უმაღლესი ინსტიტუტების საერთაშორისო ორგანიზაციის ან ეროვნული სტანდარტების დამდგენი ორგანოების ოფიციალური დოკუმენტები, ან აუდიტის სამთავრობო სტრუქტურების მიერ შემუშავებული მითითებები.

ასს-ების შინაარსი (იხ: მე-19 პუნქტი)

გ63. მიზნებისა და მოთხოვნების გარდა (ასს-ებში მოთხოვნები გამოხატულია სიტყვის „უნდა~ გამოყენებით), ნებისმიერი ასს შეიცავს შესაბამის მითითებებს, სახელწოდებით „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა~. სტანდარტს შეიძლება ჰქონდეს ასევე შესავალი, რომელიც უზრუნველყოფს კონკრეტულ კონტექსტს მოცემული ასს-ის სათანადოდ გაგებისთვის და ასევე განმარტებების ნაწილი. ამგვარად, ამა თუ იმ ასს-ში მოცემული მიზნების გაგება და მისი მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენება დაკავშირებულია ასს-ის მთლიან ტექსტთან.

გ64. აუცილებლობის შემთხვევაში, განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ მოცემულია ამა თუ იმ ასს-ის მოთ-

ხოვნების დამატებითი ახსნა და მათ შესასრულებლად საჭირო მითითებები. კერძოდ, ეს მასალა შეიძლება:

- უფრო ზუსტად განმარტავდეს, რას ითვალისწინებს ესა თუ ის მოთხოვნა ან რას უნდა შეეხოს იგი, მათ შორის, ზოგიერთ ასს-ში, როგორიცაა ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მითითებულია, რატომ მოითხოვება ესა თუ ის პროცედურა;
- შეიცავდეს ისეთი პროცედურების მაგალითებს, რომლებიც შეიძლება კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი იყოს. ზოგიერთ ასს-ში, როგორიცაა ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მაგალითები წარმოდგენილია განცალკევებულ ოთხკუთხედ გრაფებში.

მართალია, ამგვარი მითითებები თავისთავად არ წარმოადგენს სავალდებულო მოთხოვნას, მაგრამ მათი ცოდნა აუცილებელია ამა თუ იმ ასს-ის მოთხოვნების სათანადოდ შესასრულებლად. განყოფილება „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა" შეიძლება ასევე უზრუნველყოფდეს ამოსავალ/ზოგად ინფორმაციას ასს-ში განხილული საკითხების შესახებ.

გ65. დანართები შეადგენს განყოფილების „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა~ ნაწილს. ამა თუ იმ დანართის მიზანი და სავარაუდო გამოყენება აღწერილია შესაბამისი ასს-ის ტექსტში, ან თვით დანართის სათაურსა და შესავალში.

გ66. საჭიროების მიხედვით, შესავალში შეიძლება აღწერილი იყოს ისეთი საკითხები, როგორიცაა:

- ასს-ის მიზანი და მოქმედების სფერო, მათ შორის, რა კავშირი არსებობს ამ ასს-სა და სხვა ასს-ებს შორის;
- ასს-ის განსახილველი საგანი;
- აუდიტორისა და სხვა პირების შესაბამისი პასუხისმგებლობა კონკრეტული ასს-ის განსახილველ საგანთან მიმართებაში;
- ასს-ის შედგენის კონტექსტი/კონკრეტული მიზანი.

გ67. ამა თუ იმ ასს-ში ერთ-ერთ ცალკე ნაწილში, სათაურით „განმარტებები~, შეიძლება შედიოდეს ტერმინების მნიშვნელობების აღწერა, რომლებიც დაკავშირებულია ასს-ების მიზნებთან. მათი დანიშნულებაა ასს-ების ერთგვაროვნად გამოყენებასა და ინტერპრეტაციაში დახმარება და განკუთვნილი არ არის ისეთი განმარტებების გასაუქმებლად, რომლებიც შეიძლება დადგენილი იყოს სხვა მიზნებისთვის კანონმდებლობით ან სხვა წყაროებში. თუკი სხვაგვარად არ იქნება მითითებული, ამ ტერმინებს ექნებათ ერთი და იგივე მნიშვნელობები მთელ ასს-ებში. ბსფ-ის მიერ გამოცემულ *ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო*

დოკუმენტების ცნობარში შეტანილი ტერმინების გლოსარი, რომელიც ეხება აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ საერთაშორისო სტანდარტებს, მოიცავს ასს-ებში განმარტებული ტერმინების სრულყოფილ ჩამონათვალს. მასში ასევე შეტანილია ასს-ებში გამოყენებული სხვა ტერმინების აღწერაც, რაც ხელს უწყობს მათ ერთგვაროვან ინტერპრეტაციასა და თარგმნას.

გ68. სადაც შესაფერისია, ამა თუ იმ ასს-ის „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა~ განყოფილებაში აღწერილია მცირე სუბიექტებისა და სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტისთვის დამახასიათებელი თავისებურებები. ეს აუდიტორს ეხმარება კონკრეტული ასს-ის მოთხოვნების გამოყენებაში ზემოაღნიშნული სუბიექტების აუდიტის ჩატარებისას. თუმცა, ეს იმას არ ნიშნავს, რომ ამ სუბიექტების აუდიტში აუდიტორის პასუხისმგებლობა შემოიფარგლება მხოლოდ ასს-ების მოთხოვნების გამოყენებითა და დაცვით.

გრადაციასთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ69. ზოგიერთი ასს მოიცავს გრადაციასთან დაკავშირებულ მოსაზრებებს (მაგ., ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)), საიდანაც ჩანს, მოთხოვნების გამოყენება ყველა სუბიექტთან მიმართებით, იმის მიუხედავად, მათი სპეციფიკა და გარემოებები ნაკლებად რთულია თუ მეტად რთული. ნაკლებად რთული ისეთი სუბიექტებია, რომლებსაც გააჩნიათ გ66 პუნქტში აღწერილი მახასიათებლები.

გ70. ზოგიერთ ასს-ებში შეტანილი განყოფილება/ქვესათაური „მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები", ძირითადად, შემუშავებულია სუბიექტებისთვის, რომლებიც არ არიან საფონდო ბირჟაზე კოტირებული. თუმცა, ზოგიერთი მოსაზრება შეიძლება გამოდგეს მცირე კოტირებული სუბიექტების აუდიტშიც.

გ71. მცირე სუბიექტებისთვის დამახასიათებელი თავისებურებების განსაზღვრის მიზნით, „მცირე სუბიექტი" აღნიშნავს ისეთ სუბიექტს, რომელსაც, როგორც წესი, გააჩნია შემდეგი ხარისხობრივი მახასიათებლები:

ა) მესაკუთრისა და ხელმძღვანელობის ფუნქციების კონცენტრირება რამდენიმე პირის ხელში (ხშირ შემთხვევაში, ეს არის ერთადერთი პირი – ფიზიკური პირი ან სხვა საწარმო – რომელიც ფლობს სუბიექტს, იმ პირობით, რომ მფლობელს აქვს შესაბამისი ხარისხობრივი მახასიათებლები); და

ბ) ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთი ან მეტი ნიშანი:

(i) პირდაპირი ან მარტივი ოპერაციები;

(ii) სააღრიცხვო ჩანაწერების წარმოების სიმარტივე;

(iii) საქმიანობის სახეების მცირე რიცხვი და ცალკეული სახეობის საქმიანობაში პროდუქციის მცირე რიცხვი;

(iv) შიდა კონტროლის მარტივი სისტემები;

(v) მართვის მცირე რაოდენობის დონეები, რომელთა ვალდებულებებშიც შედის ფართო სპექტრის კონტროლის საშუალებები; და

(vi) მცირერიცხოვანი პერსონალი მოვალეობების ფართო სპექტრით.

ეს ხარისხობრივი მახასიათებლები ყოვლისმომცველი არ არის, არ ეხება მხოლოდ მცირე სუბიექტებს და არც აუცილებელი არ არის, ყველა მცირე სუბიექტს ჰქონდეს ყველა ზემოაღნიშნული ხარისხობრივი მახასიათებელი.

ავტომატიზებულ ინსტრუმენტებსა და მეთოდებთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოსაზრებები

გ72. ზოგიერთი ასს (მაგალითად, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) მოიცავს „ავტომატიზებულ ინსტრუმენტებსა და მეთოდებთან“ დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოსაზრებებს, რომლებიც შემუშავდა იმის ასახსნელად, როგორ შეუძლია აუდიტორს ასს-ების გარკვეული მოთხოვნების გამოყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტის პროცედურებს ატარებს ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებით.

გ73. ასს-ები ეხება მცირე სუბიექტის ისეთ მფლობელს, რომელიც ყოველდღიურად მონაწილეობს საწარმოს მართვაში „მესაკუთრე-მმართველის~ რანგში.

ცალკეულ ასს-ებში მოცემული მიზნები (იხ: 21-ე პუნქტი)

გ74. ყოველი ასს შეიცავს ერთ ან მეტ ისეთ მიზანს, რომელიც უზრუნველყოფს კავშირს სტანდარტის მოთხოვნებსა და აუდიტორის საერთო მიზნებს შორის. ცალკეულ ასს-ებში მოცემული მიზნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორის ყურადღება გაამახვილოს მოცემული ასს-ის სასურველ შედეგზე და, ამავე დროს, საკმაოდ სპეციფიკურიც უნდა იყოს, რათა დაეხმაროს აუდიტორს:

- იმის გაგებაში, რისი გაკეთებაა საჭირო და, სადაც აუცილებელია, იმის განსაზღვრაში, როგორ უნდა იმოქმედოს აუდიტორმა კონკრეტულად; და
- იმის დადგენაში, სტანდარტის მიზნების მისაღწევად, საჭიროა თუ არა უფრო მეტის გაკეთება კონკრეტულ აუდიტში.

გ75. სტანდარტის მიზნები განხილულ უნდა იქნეს აუდიტორის საერთო მიზნებთან მიმართებით, როგორც აღნიშნულია მოცემული ასს-ის მე-11 პუნქტში. აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულებაზეც და აუდიტის ცალკეული მიზნის შესრულების შესაძლებლობაზეც ერთნაირი დონით ზემოქმედებს აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები.

გ76. ამ მიზნების გამოყენების დროს, აუდიტორს მოეთხოვება ასს-ებს შორის ურთიერთდამოკიდებულების გათვალისწინება. ამის მიზეზი ისაა, რომ როგორც ნაჩვენებია გ55 პუნქტში, ასს-ები, ზოგ შემთხვევაში, ეხება ზოგად პასუხისმგებლობას და, სხვა შემთხვევებში, - ამ პასუხისმგებლობების გამოყენებას კონკრეტული საკითხების მიმართ. მაგალითად, წინამდებარე ასს აუდიტორისგან მოითხოვს, რომ მან იმოქმედოს პროფესიული სკეპტიციზმით; ეს აუცილებელია აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების ყველა ასპექტში, მაგრამ არ მეორდება, როგორც ყოველი ასს-ის მოთხოვნა. უფრო კონკრეტულად თუ ვიტყვით, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 330, სხვასთან ერთად, შეიცავს ისეთ მიზნებსა და მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, დაადგინოს და შეაფასოს არსებითი უზუსტობის რისკები და განსაზღვროს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით. შესაბამისად, აღნიშნული მიზნები და მოთხოვნები გამოიყენება აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში. ესა თუ ის ასს, რომელიც ეხება აუდიტის სპეციფიკურ ასპექტებს (მაგალითად, ასს 540), შეიძლება გავრცელდეს იმაზეც, თუ როგორ უნდა მოხდეს მოცემული ასს-ის საგანთან მიმართებაში ისეთი ასს-ების მიზნებისა და მოთხოვნების გამოყენება, როგორიცაა ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს))და ასს 330, მაგრამ ისე, რომ არ იმეორებდეს მათ. ამგვარად, ასს 540-ის მიზნების შესრულების დროს, აუდიტორი ითვალისწინებს სხვა შესაბამისი ასს-ების მიზნებსა და მოთხოვნებს.

მიზნების გამოყენება დამატებითი აუდიტის პროცედურების საჭიროების დასადგენად (იხ. პუნქტი 21(ა))

გ77. ასს-ების მოთხოვნები ისეთნაირადაა შემუშავებული, რომ აუდიტორს საშუალება ჰქონდეს, შეასრულოს ასს-ებში მითითებული მიზნები და, შესაბამისად, აუდიტორის საერთო მიზნებიც. ამგვარად, იგულისხმება, რომ აუდიტორის მიერ ასს-ების მოთხოვნების სათანადო გამოყენება უზრუნველყოფს აუდიტორის მხრიდან ამ მიზნების შესრულებისთვის საჭირო საკმარის საფუძველს. თუმცა, იმის გამო, რომ აუდიტზე გარიგებებთან დაკავშირებული გარემოებები ძირითადად განსხვავებულია და ყველა ამგვარი გარემოების ზუსტად პროგნოზირება შეუძლებელია ასს-ებში, აუდიტორს ევალება ისეთი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა, რომლებიც აუცილებელია ასს-ების მოთხოვნებისა და მიზნების შესასრულებლად. გარიგებასთან დაკავში-

რებულ კონკრეტულ გარემოებებში, შეიძლება არსებობდეს კონკრეტული საკითხები, რომლებიც მოითხოვს, რომ აუდიტორმა, ასს-ებით მოთხოვნილი პროცედურების გარდა, სხვა დამატებითი აუდიტის პროცედურებიც ჩაატაროს სტანდარტში მითითებული მიზნების შესრულებისთვის.

მიზნების გამოყენება იმის შესაფასებლად, მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები (იხ: პუნქტი 21(ბ))

გ78. აუდიტორს მოეთხოვება ასს-ების მიზნების გამოყენება იმის შესაფასებლად, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები აუდიტორის საერთო მიზნების კონტექსტში. თუკი აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტის მტკიცებულებები არ არის საკმარისი და შესაფერისი, მაშინ მას 21(ბ) პუნქტის მოთხოვნის შესასრულებლად უფლება აქვს, გამოიყენოს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთი ან მეტი მიდგომა:

- შეაფასოს, მოპოვებულია, ან მოპოვებული იქნება თუ არა ასს-ების მოთხოვნების დაცვის შედეგად დამატებით რელევანტური აუდიტის მტკიცებულებები;
- შესრულებულ სამუშაოზე განავრცოს ერთი ან მეტი მოთხოვნა; ან
- ჩაატაროს სხვა ისეთი პროცედურები, რომლებიც, აუდიტორის აზრით, აუცილებელია კონკრეტულ გარემოებებში.

თუ, სავარაუდოდ, არც ერთი ზემოთ განხილული მიდგომის გამოყენება არ იქნება პრაქტიკული ან შესაძლებელი კონკრეტულ გარემოებებში, აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას. ასეთ შემთხვევაში კი, აუდიტორს ასს-ების შესაბამისად მოეთხოვება, განსაზღვროს, რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტორის დასკვნაზე და აუდიტორის მიერ მოცემული გარიგების დასრულების შესაძლებლობაზე.

შესაბამისი მოთხოვნების დაცვა

შესაბამისი მოთხოვნები (იხ: 22-ე პუნქტი)

გ79. ზოგ შემთხვევაში, ესა თუ ის ასს (და, ამის გამო, ყველა მისი მოთხოვნაც) შეიძლება არ იყოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი. მაგალითად, თუ რომელიმე სუბიექტს არ გააჩნია შიდა კონტროლის არანაირი განყოფილება, მაშინ მისთვის არაფერი იქნება შესაფერისი ასს 610-დან (გადასინჯული 2013 წელს)[28].

[28] ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „*შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება*“, მე-2 პუნქტი.

გ80. ამა თუ იმ შესაფერისი ასს-ის ფარგლებში შეიძლება არსებობდეს პირობითი მოთხოვნები. პირობითი მოთხოვნა მაშინ იქნება კონკრეტული აუდიტის შესაფერისი, როდესაც არსებობს მოთხოვნაში გათვალისწინებული გარემოებები და თვითონ პირობაც არსებობს. საზოგადოდ, ამა თუ იმ მოთხოვნის პირობითობა შეიძლება აშკარად იყოს გამოხატული, ან იგულისხმებოდეს. ასე, მაგალითად:

- აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირების მოთხოვნა, თუ ადგილი აქვს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას[29], წარმოადგენს აშკარად გამოხატულ პირობით მოთხოვნას;
- მოთხოვნა იმისა, რომ აუდიტის დროს შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმაცია მიეწოდოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს[30], რაც დამოკიდებულია გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების არსებობაზე; მოთხოვნა იმისა, რომ აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება სეგმენტური ინფორმაციის წარდგენასა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად[31], დამოკიდებულია ამ საფუძვლების მიერ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნაზე ან ნებართვაზე და წარმოადგენს ნაგულისხმევ პირობით მოთხოვნებს.

ზოგ შემთხვევაში, ასს-ების ესა თუ ის მოთხოვნა შეიძლება შეპირობებული იყოს მოქმედი კანონმდებლობით დადგენილი რომელიმე მოთხოვნით. მაგალითად, აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვოს აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა *იმ შემთხვევაში, როდესაც ამის გაკეთება ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით*, ან აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვოს რაღაცის გაკეთება, *თუკი კანონმდებლობით არ იქნება აკრძალული.* სხვადასხვა იურისდიქციის თავისებურებების გათვალისწინებით, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ნებართვა ან აკრძალვა შეიძლება იყოს აშკარად გამოხატული ან ნაგულისხმევი.

---

29. ასს 705 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*, მე-13 პუნქტი

30. ასს 265 - *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“*, მე-9 პუნქტი.

31. ასს 501 – *„აუდიტის მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისთვის“,* მე-13 პუნქტი.

ამა თუ იმ მოთხოვნიდან გადახვევა (იხ: 23-ე პუნქტი)

გ81. ასს 230 ადგენს დოკუმენტაციის მოთხოვნებს ისეთი გამონაკლისი გარემოებებისთვის, როდესაც აუდიტორი არღვევს რომელიმე შესაფერის მოთხოვნას.[32] ასს-ები არ მოითხოვს ისეთი მოთხოვნის დაცვას, რომელიც კონკრეტული აუდიტის კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი არ არის.

ამა თუ იმ მიზნის ვერშესრულება (იხ: 24-ე პუნქტი)

გ82. შესრულდა თუ არა სტანდარტის ესა თუ ის მიზანი, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. განსჯის დროს აუდიტორი მხედველობაში იღებს ასს-ების მოთხოვნების დაცვით ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგებს და იმის შეფასებას, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და ასს-ების მიზნების მისაღწევად აუცილებელია თუ არა უფრო მეტის გაკეთება აუდიტთან დაკავშირებულ კონკრეტულ გარემოებებში. შესაბამისად, ისეთ გარემოებებში, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სტანდარტის ამა თუ იმ მიზნის ვერშესრულება, შედის გარემოებები:

- რომლებიც აუდიტორს ხელს უშლის ამა თუ იმ ასს-ის სათანადო მოთხოვნების დაცვაში;
- რომელთა გამო აუდიტორისთვის არაპრაქტიკული ან შეუძლებელი ხდება დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება, ან დამატებითი აუდიტის მტკიცებულების მოპოვება, რაც აუცილებლად მიიჩნევა სტანდარტის მიზნების გამოყენებიდან გამომდინარე 21-ე პუნქტის შესაბამისად, მაგალითად, არსებულ აუდიტის მტკიცებულებასთან დაკავშირებული რაიმე შეზღუდვის გამო.

გ83. აუდიტის დოკუმენტაცია, რომელიც აკმაყოფილებს ასს 230-ის მოთხოვნებს და სხვა შესაფერისი ასს-ების მიერ დოკუმენტაციისთვის დადგენილ კონკრეტულ მოთხოვნებს, უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს აუდიტორის მიერ გამოტანილი იმ დასკვნის საფუძვლის შესახებ, რომელიც შეეხება აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულებას. მართალია, აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტორმა ცალკე სახით დოკუმენტურად დააფიქსიროს (მაგალითად, როგორც საკონტროლო კითხვარში) ცალკეული მიზნის შესრულების ფაქტი, მაგრამ დოკუმენტაცია ამა თუ იმ მიზნის შეუსრულებლობის შესახებ აუდიტორს ეხმარება იმის შეფასებაში, შეუშალა თუ არა ხელი ამან აუდიტორს საერთო მიზნების მიღწევაში.

---

32. ასს 230, მე-12 პუნქტი.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 210

აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 210-ის მოქმედების სფერო 1

ძალაში შესვლის თარიღი 2

მიზანი 3

განმარტებები 4-5

მოთხოვნები

აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები 6-8

აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება 9-12

განმეორებითი აუდიტი 13

დათანხმება აუდიტის გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე 14-17

გარიგებაზე დათანხმების დროს გასათვალისწინებელი დამატებითი მოსაზრებები 18-21

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო გ1

აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები გ2-გ21

აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება გ22-გ29

განმეორებითი აუდიტი გ30

დათანხმება აუდიტის გარიგების პირობებში
ცვლილების შეტანაზე გ31-გ35

გარიგებაზე დათანხმების დროს გასათვალისწინებელი
დამატებითი მოსაზრებები გ36-გ39

1-ლი დანართი: აუდიტის გარიგების წერილის ნიმუში

მე-2 დანართი: ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების
საფუძვლების მისაღებლობის განსაზღვრა

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 210 - *„აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება“* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“* - ერთად.

შესავალი

ასს 210-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმებაზე ხელმძღვანელობასთან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. ამ პასუხისმგებლობაში შედის იმის დადგენა, რომ არსებობს აუდიტის გარკვეული წინაპირობები, რომლებზეც პასუხისმგებლობა აკისრია ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. ასს 220 (გადასინჯული)[1] ეხება გარიგებაზე დათანხმების ისეთ ასპექტებს, რომლებიც აუდიტორზეა დამოკიდებული. (იხ. პუნქტი გ1)

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

3. აუდიტორის მიზანია, დაეთანხმოს აუდიტის ჩატარების წინადადებას ან გააგრძელოს აუდიტის ჩატარება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც შეთანხმებული იქნება ძირითადი პირობები, რომლის საფუძველზეც უნდა ჩატარდეს აუდიტი. ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა:

   ა) დაადგინოს, არსებობს თუ არა აუდიტის წინაპირობები; და

   ბ) დაადასტუროს, რომ აუდიტის გარიგების პირობები ერთნაირად ესმით აუდიტორსა და ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

განმარტებები

4. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   აუდიტის წინაპირობები – ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს და ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების თანხმობა მათი პასუხისმგებლობის ამოსავალ დაშვებაზე[2], რომლის საფუძველზეც ტარდება ესა თუ ის აუდიტი.

---

1. ასს 220 (გადასინჯული) - *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“*.

2. ასს 200 - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“*, მე-13 პუნქტი.

5. მოცემული ასს-ის მიზნებისთვის, ტექსტის შემდეგ ნაწილში ტერმინის „ხელმძღვანელობა~ ქვეშ უნდა იგულისხმოთ „ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები~.

მოთხოვნები

აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები

6. იმისათვის, რომ დადგინდეს, არსებობს თუ არა აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები, აუდიტორმა უნდა:

   ა) განსაზღვროს, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები; და (იხ: პუნქტები გ2-გ10)

   ბ) ხელმძღვანელობისგან მოიპოვოს იმის თანხმობა, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა: (იხ. პუნქტები გ11-გ14, გ21))

      (i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, სადაც შესაფერისია, მის სამართლიან წარდგენაზე; (იხ: პუნქტი გ15)

      (ii) ისეთ შიდა კონტროლზე, როგორსაც აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და (იხ: პუნქტები გ16-გ19)

      (iii) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:

         ა. ყველა ისეთი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც იცის ხელმძღვანელობამ, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;

         ბ. ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან მოითხოვოს; და

         გ. სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტის მტკიცებულების მიღებას.

აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებამდე

7. იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუ-

ხისმგებელი პირები შეთავაზებული აუდიტის გარიგების პირობებში აუდიტორის სამუშაოზე დააწესებენ რაიმე ისეთ შეზღუდვას, რაც, აუდიტორის აზრით, გამოიწვევს აუდიტორის მხრიდან ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უარს, აუდიტორი არავითარ შემთხვევაში არ უნდა დაეთანხმოს ასეთ შეზღუდულ გარიგებას, როგორც აუდიტის გარიგებას, თუკი ასეთი რამ მოთხოვნილი არ იქნება კანონმდებლობით.

სხვა ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას

8. თუ არ არსებობს აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები, აუდიტორმა აღნიშნული საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან. თუკი ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ მოითხოვება, აუდიტორი არავითარ შემთხვევაში არ უნდა დაეთანხმოს აუდიტის ჩატარების წინადადებას, თუ:

   ა) მიიჩნევს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები მიუღებელია, გარდა მე-19 პუნქტში გათვალისწინებული შემთხვევებისა; ან

   ბ) არ იქნება მოპოვებული 6(ბ) პუნქტში ნახსენები თანხმობა.

აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება

9. აუდიტორმა აუდიტის გარიგების პირობები უნდა შეათანხმოს ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. (იხ. პუნქტი გ22)

10. მე-11 პუნქტის მოთხოვნების გათვალისწინებით, აუდიტის გარიგების შეთანხმებული პირობები აუცილებლად უნდა აისახოს აუდიტის გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში და მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს: (იხ. პუნქტები გ23-გ27)

   ა) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანსა და მასშტაბს;

   ბ) აუდიტორის პასუხისმგებლობას;

   გ) ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას;

   დ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების იდენტიფიკაციას;

   ე) ნებისმიერი დასკვნის/ანგარიშის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის აღწერას, რომელიც უნდა გასცეს აუდიტორმა; და (იხ. პუნქტი გ24)

   ვ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ გარკვეულ გარემოებებში,

დასკვნა/ანგარიში შეიძლება განსხვავდებოდეს მისი სავარაუდო ფორმისა და შინაარსისგან.

11. თუკი შესაბამის კანონში ან სხვა ნორმატიულ აქტში საკმარისად დეტალურად არის აღწერილი მე-10 პუნქტში ნახსენები აუდიტის გარიგების პირობები, აუდიტორს აღარ დასჭირდება მათი დოკუმენტირება რაიმე ფორმის წერილობით შეთანხმებაში, გარდა იმ ფაქტისა, რომ კანონმდებლობის მოთხოვნები გამოიყენება და ხელმძღვანელობას ესმის თავისი პასუხისმგებლობა და აღიარებს ამას, როგორც ეს ჩამოყალიბებულია 6(ბ) პუნქტში. (იხ. პუნქტები გ23, გ28-გ29)

12. თუკი კანონმდებლობა ადგენს ხელმძღვანელობის ისეთ პასუხისმგებლობებს, რომლებიც 6(ბ) პუნქტში აღწერილის მსგავსია, აუდიტორს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ მოცემული კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი შეიცავს ისეთ პასუხისმგებლობებს, რომლებიც, მისი აზრით, არსებითად ამ პუნქტში აღწერილი პასუხისმგებლობების ეკვივალენტურია. ასეთი ეკვივალენტური პასუხისმგებლობების შემთხვევაში, აუდიტორმა, წერილობით შეთანხმებაში მათი აღწერის მიზნით, შეიძლება გამოიყენოს კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის ფორმულირება. სხვა ისეთი პასუხისმგებლობების შემთხვევაში, რომლებიც კანონმდებლობით იმგვარად არ არის განსაზღვრული, რომ მათი ძალა ეკვივალენტური იყოს, წერილობით შეთანხმებაში გამოყენებული იქნება 6(ბ) პუნქტში მოცემული აღწერილობა. (იხ. პუნქტი გ28)

განმეორებითი აუდიტი

13. განმეორებითი აუდიტისთვის, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, აუცილებელია თუ არა მოცემულ გარემოებებში აუდიტის გარიგების პირობების გადახედვა და გადამუშავება, ასევე აუცილებელია თუ არა სუბიექტისთვის აუდიტის გარიგების არსებული პირობების შეხსენება. (იხ. პუნქტი გ30)

დათანხმება აუდიტის გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე

14. აუდიტორი არავითარ შემთხვევაში არ უნდა დათანხმდეს აუდიტის გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანას, თუკი თხოვნას არა აქვს დასაბუთებული საფუძველი. (იხ. პუნქტები გ31-გ33)

15. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის გარიგების დასრულებამდე აუდიტორს სთხოვენ აუდიტის გარიგების შეცვლას რომელიმე ისეთი გარიგებით, რომელიც რწმუნების უფრო დაბალ დონეს გულისხმობს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ამგვარ ქმედებას აქვს თუ არა დასაბუთებული საფუძველი. (იხ. პუნქტები გ34-გ35)

16. აუდიტის გარიგების პირობების შეცვლის შემთხვევაში, აუდიტორი და ხელმძღვანელობა უნდა შეთანხმდნენ გარიგების ახალ პირობებზე და გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში ახალი პირობები უნდა აისახოს.

17. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს შეთანხმებას აუდიტის გარიგების პირობებში რაიმე ცვლილების შეტანაზე, ხოლო ხელმძღვანელობა არ მისცემს მას თავდაპირველი აუდიტის გარიგების გაგრძელების უფლებას, აუდიტორმა:

    ა) უნდა შეწყვიტოს აუდიტის ჩატარება, სადაც ეს დასაშვებია მოქმედი კანონმდებლობით; და

    ბ) უნდა გაარკვიოს, არსებობს თუ არა რაიმე ისეთი მოთხოვნა, სახელშეკრულებო ან სხვაგვარი, რომელიც მას ავალდებულებს ამგვარი გარემოებების შესახებ მესამე მხარეთა ინფორმირებას, მაგალითად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, მესაკუთრეების ან მარეგულირებელი ორგანოების.

გარიგებაზე დათანხმებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოსაზრებები

ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები, რომლებსაც ემატება კანონმდებლობის მოთხოვნები

18. იმ შემთხვევაში, თუ სტანდარტების დამდგენი რომელიმე ავტორიტეტული ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს ემატება კანონმდებლობის მოთხოვნები, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, წინააღმდეგობაში ხომ არ მოდის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებისა და ზემოაღნიშნული დამატებით მოთხოვნები. თუკი ასეა, აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან ერთად უნდა განიხილოს დამატებითი მოთხოვნების ხასიათი და შეთანხმდეს:

    ა) შესაძლებელია თუ არა ამ დამატებითი მოთხოვნების შესრულება ფინანსურ ანგარიშგებაში დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნებით; ან

    ბ) შესაძლებელია თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში მითითებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღწერილის შესაბამისად გასწორება.

    თუკი შეუძლებელია ორივე ზემოხსენებული ქმედების ჩატარება, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, აუცილებელი იქნება თუ არა აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირება ასს 705-ის შესა-

ბამისად.[3] (იხ. პუნქტი გ36)

კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები – სხვა საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს გარიგებაზე დათანხმებაზე

19. თუ აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები მიუღებელი იქნებოდა სხვა შემთხვევაში, კანონმდებლობით რომ არ ყოფილიყო დადგენილი, აუდიტორი ამ აუდიტის ჩატარებას მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა დათანხმდეს, თუკი: (იხ. პუნქტი გ37)

    ა) ხელმძღვანელობა თანახმა იქნება, ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოადგინოს ისეთი დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შემყვანი არ იყოს; და

    ბ) აუდიტის გარიგების პირობებში აღიარებულია, რომ:

        (i) აუდიტორის დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ასს 706-ის (გადასინჯული)[4] შესაბამისად მოიცავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, სადაც მომხმარებელთა ყურადღება გამახვილებულია დამატებით განმარტებით შენიშვნებზე; და

        (ii) იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც აუდიტორს კანონმდებლობით მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმა ისეთი ფრაზების გამოყენებით, როგორიცაა „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით~, ან „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს~ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორულ მოსაზრებაში შეტანილი არ იქნება ამგვარი ფრაზები.

20. თუ არ იარსებებს მე-19 პუნქტში ჩამოყალიბებული პირობები, ხოლო აუდიტორს კანონმდებლობით მოეთხოვება კონკრეტული აუდიტის ჩატარება, აუდიტორი ვალდებული იქნება:

    ა) შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების შეცდომაში შემყვანი ხასიათის გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე; და

---

3. ასს 705 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში~.*

4. ასს 706 (გადასინჯული) - *„მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში~.*

ბ) აუდიტის გარიგების პირობებში შეიტანოს შესაფერისი მინიშნება აღნიშნულ საკითხზე.

კანონმდებლობით დადგენილი აუდიტორის დასკვნა

21. ზოგიერთ შემთხვევაში, შესაბამისი იურისდიქციის კანონმდებლობა ადგენს აუდიტორის დასკვნის ფორმატს ან შინაარსს ისეთი ფორმით ან ტერმინებით, რომლებიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ასს-ების მოთხოვნებისგან. ასეთ ვითარებაში აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:

ა) შესაძლებელია თუ არა, რომ მომხმარებლებმა არასწორად გაიგონ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგად მოპოვებული რწმუნება, ხოლო თუ ეს ასეა,

ბ) შესაძლებელია თუ არა სავარაუდო გაუგებრობის შემცირება აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი განმარტებების ჩართვით.[5]

თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი განმარტებით ვერ შემცირდება სავარაუდო გაუგებრობა, აუდიტორი არავითარ შემთხვევაში არ უნდა დათანხმდეს ასეთი აუდიტის ჩატარების წინადადებას, თუ კანონმდებლობით არ მოითხოვება ამის გაკეთება. კანონმდებლობის მიხედვით ჩატარებული არც ერთი აუდიტი არ იქნება ასს-ების შესაბამისი. აქედან გამომდინარე, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში არავითარ შემთხვევაში არ უნდა მიუთითოს, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად.[6] (იხ. პუნქტები გ38-გ39)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო (იხ: 1-ლი პუნქტი)

გ1. ხმსს 1[7] ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებასა და დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებულ ფირმის პასუხისმგებლობას. ასს 220 (გადასინჯული)[8], აუდიტის გარიგებაზე დათანხმების კონტექსტში, ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ ისეთ

5. ასს 706 (გადასინჯული).

6. იხ. ასევე ასს 700 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“*, 43-ე პუნქტი.

7. ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი (ხმსს) 1 - *„ხარისხის მართვა ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“*, 30-ე პუნქტი.

8 . ასს 220 (გადასინჯული), 16-21-ე პუნქტები.

მოთხოვნებთან მიმართებით, რომელთა შესრულებაც აუდიტორზეა დამოკიდებული. წინამდებარე ასს არეგულირებს ისეთ საკითხებს (ან წინაპირობებს), რომელთა შესრულება სუბიექტზეა დამოკიდებული და აუცილებელია, რომ ამ საკითხებზე შეთანხმდნენ აუდიტორი და სუბიექტის ხელმძღვანელობა.

აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები (იხ: პუნქტი 6(ა))

გ2. ნებისმიერ მარწმუნებელ გარიგებაზე დათანხმების ერთ-ერთი პირობა ისაა, რომ მარწმუნებელი გარიგების განმარტებაში აღნიშნული კრიტერიუმები მიზანშეწონილი და ხელმისაწვდომი იყოს გამიზნული მომხმარებლებისთვის.[9] კრიტერიუმები ის ამოსავალი საკონტროლო მაჩვენებლებია, რომლებიც გამოიყენება განსახილველი საგნის შესაფასებლად ან გასაზომად, მათ შორის, სადაც შესაფერისია, წარდგენისა და განმარტებებისთვის. მიზანშეწონილი კრიტერიუმები განსახილველი საგნის ზომიერად ერთგვაროვანი შეფასების ან გაზომვის საშუალებას იძლევა, პროფესიული განსჯის კონტექსტში. ასს-ების მიზნებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები უზრუნველყოფს ისეთ კრიტერიუმებს, რომლებსაც აუდიტორი იყენებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, მათ შორის, სადაც შესაფერისია, მათ სამართლიან ასახვას.

გ3. თუ არ იარსებებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი სათანადო საფუძვლები, ხელმძღვანელობას არ ექნება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისი საფუძველი, ხოლო აუდიტორს არ ექნება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად მიზანშეწონილი კრიტერიუმები. ბევრ შემთხვევაში, აუდიტორს უფლება აქვს იგულისხმოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები მისაღებია, როგორც აღწერილია გ8-გ9 პუნქტებში.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობის განსაზღვრა

გ4. იმისათვის, რომ აუდიტორმა დაადგინოს, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, მიზანშეწონილია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

9. `*მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურული საფუძვლები*~, პუნქტი 22 (ბ)(ii).

- კონკრეტული სუბიექტის ხასიათი (მაგალითად, ეს შეიძლება იყოს კომერციული საწარმო, სახელმწიფო სექტორის სუბიექტი ან არაკომერციული ორგანიზაცია);
- ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულება (მაგალითად, იგი შეიძლება მომზადებული იყოს ფინანსურ ინფორმაციაზე ფართო სპექტრის მომხმარებელთა საერთო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად, ან კონკრეტული მომხმარებლების მოთხოვნილებების დაკმაყოფილების მიზნით);
- ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი ან ერთი ფინანსური ანგარიშგება); და
- კანონმდებლობა ადგენს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს.

გ5. ფინანსური ანგარიშგების ბევრ მომხმარებელს არა აქვს იმის შესაძლებლობა, რომ მოითხოვოს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, რომელიც დააკმაყოფილებს მის სპეციფიკურ საინფორმაციო მოთხოვნილებებს. მართალია, შეუძლებელია კონკრეტული მომხმარებლების ყველა საინფორმაციო მოთხოვნილების დაკმაყოფილება, მაგრამ არსებობს ფინანსურ ინფორმაციაზე ისეთი მოთხოვნილებები, რომლებიც საერთოა მომხმარებელთა ფართო წრეებისთვის. ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების შესაბამისად, რომელიც გამიზნულია ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებელთა ფართო წრეების საერთო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად, მიიჩნევა საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებად.

გ6. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგება მზადდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების შესაბამისად, რომლებიც გამიზნულია ფინანსურ ინფორმაციაზე კონკრეტული მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. ასეთი ფინანსური ანგარიშგება მიიჩნევა სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებად. ფინანსურ ინფორმაციაზე გამიზნული მომხმარებლების მოთხოვნილებები განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს კონკრეტულ გარემოებებში. ასს 800-ში განხილულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების მისაღებობა, რომლებიც გამიზნულია ფინანსურ ინფორმაციაზე კონკრეტული მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად.[10]

10. ასს 800 (გადასინჯული) - *„სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“*, მე-8 პუნქტი.

გ7. შესაძლებელია, რომ აუდიტის ჩატარების წინადადებაზე დათანხმების შემდეგ გამოვლინდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ნაკლოვანებები, რომლებიც იმაზე მიუთითებს, რომ აღნიშნული საფუძვლები მიუღებელია. თუ ასეთი საფუძვლებით სარგებლობა კანონმდებლობითაა დადგენილი, გამოიყენება მე-19-20 პუნქტების მოთხოვნები, ხოლო, როდესაც ასეთი საფუძვლებით სარგებლობა კანონმდებლობით არ არის დადგენილი, ხელმძღვანელობას უფლება აქვს, გადაწყვიტოს სხვა მისაღები საფუძვლების გამოყენება. თუ ხელმძღვანელობა ამას გააკეთებს მე-16 პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, აუცილებელია აუდიტის გარიგების ახალი პირობების შეთანხმება, რათა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი საფუძვლების შეცვლა, რადგან მანამდე შეთანხმებული პირობები უკვე არასწორი იქნება.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლები

გ8. დღეისათვის არ არსებობს არანაირი ობიექტური და მთელ მსოფლიოში აღიარებული დასაბუთებული არგუმენტი, რომლის მიხედვითაც შესაძლებელი იქნებოდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების მისაღებობაზე მსჯელობა. ამგვარი არგუმენტის არარსებობის პირობებში, მიიჩნევა, რომ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად მისაღებია ისეთი ორგანიზაციების მიერ დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების გამოყენება, რომლებიც უფლებამოსილი ან აღიარებული არიან გარკვეული ტიპის სუბიექტების მიერ გამოსაყენებელი სტანდარტების გავრცელების მიზნით, იმ პირობით, თუ ეს ორგანიზაციები იცავენ დადგენილ და გამჭვირვალე პროცედურებს, რაც მოიცავს ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეების შეხედულებების განხილვასა და გათვალისწინებას. ასეთი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების მაგალითებია:

- ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ დამუშავებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს სტანდარტები);
- სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ დამუშავებული სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (სსბასს-ები); და
- კონკრეტული იურისდიქციის სტანდარტების დამდგენი რომელიმე უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დამუშავებული სააღრიცხვო პრინციპები, იმ პირობით, თუ ეს ორგანიზაციები

იცავენ დადგენილ და გამჭვირვალე პროცედურებს, რაც მოიცავს ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეების შეხედულებების განხილვასა და გათვალისწინებას.

კანონში ან სხვა ნორმატიულ აქტში, რომელიც საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას არეგულირებს, ხშირად დადგენილია, რომ ზემოაღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს.

კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები

გ9. 6(ა) პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის კონკრეტული საფუძვლები. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს, რომელიც გამოყენებულ უნდა იქნეს გარკვეული ტიპის სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. თუ არ არსებობს სხვა საწინააღმდეგო მითითებები, მიიჩნევა, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ასეთი საფუძვლები მისაღებია მსგავსი სუბიექტების მიერ მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებისთვის. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი ამ საფუძვლებს მისაღებად არ მიიჩნევს, გამოიყენება მე-19-20 პუნქტები.

იურისდიქციები, რომლებსაც არ გააჩნიათ სტანდარტების დამდგენი ორგანიზაციები, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი საფუძვლები

გ10. როდესაც ესა თუ ის სუბიექტი რეგისტრირებულია ან ფუნქციონირებს ისეთ იურისდიქციაში, რომელსაც არ გააჩნია სტანდარტების დამდგენი უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაცია, ან სადაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები კანონმდებლობით არ არის დადგენილი, ხელმძღვანელობა თავად ადგენს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლებს. მე-2 დანართი მოიცავს მითითებებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებობის განსაზღვრასთან დაკავშირებით ასეთ გარემოებებში.

შეთანხმება ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ (იხ: პუნქტი 6(ბ))

გ11. ასს-ების შესაბამისად ნებისმიერი აუდიტი ტარდება იმ ამოსავალი დაშვების საფუძველზე, რომ ხელმძღვანელობას აღიარებული აქვს და

ესმის, რომ მას გააჩნია 6(ბ) პუნქტში ჩამოყალიბებული პასუხისმგებლობები.[11] გარკვეულ იურისდიქციებში, ასეთი პასუხისმგებლობები შეიძლება განსაზღვრული იყოს კანონში ან სხვა ნორმატიულ აქტში. სხვა იურისდიქციებში კანონებსა და ნორმატიულ აქტებში შეიძლება მოცემული იყოს ზემოაღნიშნული პასუხისმგებლობების ზერელე განმარტება ან საერთოდ არ არსებობდეს. ასეთ საკითხებში ასს-ები არ ცვლის/არ აუქმებს შესაბამის კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს. თუმცა, თვითონ დამოუკიდებელი აუდიტის ცნება მოითხოვს, რომ აუდიტორმა, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ატარებს, თავის თავზე არ აიღოს პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ან სუბიექტის შესაბამის შიდა კონტროლის სისტემაზე. ამასთან, აუდიტორს აქვს დასაბუთებული მოლოდინი იმისა, რომ მოიპოვებს აუდიტისთვის აუცილებელ ინფორმაციას (მათ შორის, ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მოცემული არ არის მთავარ ან დამხმარე საბუღალტრო წიგნებში), თუკი ხელმძღვანელობას შეუძლია მისი მიწოდება ან მოპოვება. აქედან გამომდინარე, ზემოაღნიშნულ წინაპირობას/დაშვებას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს დამოუკიდებელი აუდიტის ჩატარებისთვის. ყოველგვარი გაუგებრობის თავიდან ასაცილებლად, აუდიტორი, აუდიტის გარიგების შეთანხმებული და დოკუმენტირებული პირობების ფარგლებში (როგორც მოითხოვება მე-9-12 პუნქტებში), ხელმძღვანელობასთან ათანხმებს, რომ იგი აღიარებს და ესმის, რომ გააჩნია ასეთი პასუხისმგებლობები.

გ12. ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენაზე დაკისრებული პასუხისმგებლობების განაწილების მეთოდი განსხვავებული იქნება კონკრეტული სუბიექტის რესურსებისა და სტრუქტურის და შესაბამისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნების მიხედვით, ასევე სუბიექტში ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შესაბამისი ფუნქციების მიხედვით. უმეტეს შემთხვევაში, ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ზემოაღნიშნული პასუხისმგებლობის აღსრულებაზე, ხოლო მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააჩნიათ ხელმძღვანელობაზე ზედამხედველობის გაწევის ფუნქცია. ზოგ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ექნებათ, ან საკუთარ თავზე აიღებენ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან დაკავშირებული სუბიექტის შიდა კონტროლზე მონიტორინგის განხორციელების პასუხისმგებლობას. მსხვილ ან სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებში ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე

11. ასს 200, პუნქტი გ4.

ზედამხედველობის გარკვეული პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქვეჯგუფს, მაგალითად აუდიტის კომიტეტს.

გ13. ასს 580-ის შესაბამისად, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა, სადაც ის დაადასტურებს, რომ შეასრულა დაკისრებული პასუხისმგებლობებიდან გარკვეული პასუხისმგებლობები.[12] ამის გამო, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ხელმძღვანელობისთვის წინასწარ იმის ინფორმირება, რომ მისგან მოელიან მსგავსი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის მიღებას, სხვა ასს-ებით მოთხოვნილ ოფიციალურ წერილობით ინფორმაციასთან ერთად და, აუცილებლობის შემთხვევაში, სხვა წერილობით ოფიციალურ ინფორმაციასაც, რომელიც საჭიროა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოპოვებული სხვა აუდიტის მტკიცებულებების, ან ფინანსური ანგარიშგების ერთი ან რამდენიმე კონკრეტული მტკიცების გასამყარებლად.

გ14. თუ ხელმძღვანელობა არ აღიარებს თავის პასუხისმგებლობებს, ან თანახმა არ იქნება წერილობით წარსადგენი ოფიციალური ინფორმაციის მოწოდებაზე, აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას.[13] ასეთ გარემოებებში, აუდიტორისთვის მიზანშეწონილი არ იქნება აუდიტის ჩატარების წინადადებაზე დათანხმება, თუკი აუდიტორს კანონმდებლობით არ მოეთხოვება ამის გაკეთება. იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება ასეთ ვითარებაში აუდიტის ჩატარებაზე დათანხმება, შეიძლება აუცილებელი გახდეს, რომ აუდიტორმა ხელმძღვანელობას აუხსნას ასეთი საკითხების მნიშვნელობა და მათი გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება (იხ: პუნქტი 6(ბ)(i))

გ15. ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლების უმეტესობა შეიცავს ისეთ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას. ასეთი საფუძვლებისთვის ფინანსური ანგარიშგების *მომზადება* ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად მოიცავს *წარდგენასაც*. სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შეთხვევაში, ანგარიშგების მიზანს - სამართლიანი წარდგენის მიღწევა - იმდენად დიდი მნიშვნელობა აქვს, რომ ხელმძღვანელობასთან შეთანხმებული აუდიტის ჩატარების წინაპირობა შეიცავს კონკრეტულ მი-

12. ასს 580, „*ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია*“, პუნქტები მე-10-11.

13. ასს 580, პუნქტი გ26.

ნიშნებას სამართლიანად წარდგენაზე, ან ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობაზე, რომ მან უნდა უზრუნველყოს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, რომელიც ასახავს „უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს~, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოცემული საფუძვლების შესაბამისად.

შიდა კონტროლი (იხ: პუნქტი 6(ბ)(ii))

გ16. ხელმძღვანელობა ნერგავს ისეთ შიდა კონტროლს, როგორსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. შიდა კონტროლი, რამდენად ეფექტურიც არ უნდა იყოს, მისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, სუბიექტს უზრუნველყოფს მხოლოდ დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რამდენად არის მიღწეული მოცემული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნები.[14]

გ17. ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული დამოუკიდებელი აუდიტი არ გამოდგება ისეთი შიდა კონტროლის ფუნქციონირების შემცვლელად, რომელიც აუცილებელია იმისთვის, რომ ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგება მოამზადოს. აქედან გამომდინარე, აუდიტორს მოეთხოვება ხელმძღვანელობის თანხმობის მიღება იმის თაობაზე, რომ იგი აღიარებს და ესმის თავისი პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლზე. თუმცა, 6(ბ)(ii) პუნქტით მოთხოვნილი თანხმობა არ გულისხმობს, რომ აუდიტორი დაადგენს იმას, რომ ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებულმა შიდა კონტროლმა მიზანს მიაღწია ან ნაკლი არ ექნება.

გ18. ხელმძღვანელობის გადასაწყვეტია იმის დადგენა, რომელი შიდა კონტროლის საშუალებების დანერგვაა აუცილებელი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. ტერმინი „შიდა კონტროლი“ თავის თავში აერთიანებს ფართო სპექტრის პროცედურებს/პროცესებს შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების ფარგლებში, რომლებსაც შეიძლება ეწოდოს კონტროლის გარემო; სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი; სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი, საინფორმაციო სისტემა და საკომუნიკაციო პროცესები, ასევე მაკონტროლებელი საქმიანობა. თუმცა, აუცილებელი არ არის, რომ ასეთი სტრუქტურა იმას ასახავდეს, კონკრეტულ სუბიექტში ზუსტად როგორ შეიძლება იყოს დაპროექტებული, დანერგილი და როგორ შეიძლება ფუნქციონირებდეს შიდა კონტროლის სისტემა, ან როგორ იქნება დაყოფილი კატეგორიებად შიდა კონტროლის კონკრეტული

[14] ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ~*, მე-3 დანართი, 22-ე პუნქტი.

კომპონენტი.[15] ამა თუ იმ სუბიექტის შიდა კონტროლი (კერძოდ, მისი საბუღალტრო წიგნები და ბუღალტრული ჩანაწერები, ან ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები) ასახავს ხელმძღვანელობის მოთხოვნილებებს, სუბიექტის კომერციული საქმიანობის სირთულეს, იმ რისკების ხასიათს, რომლებსაც ექვემდებარება სუბიექტი და ასევე კანონმდებლობის მოთხოვნებს.

გ19. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ადგენდეს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას საბუღალტრო წიგნებისა და ბუღალტრული ჩანაწერების, ან ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემების ადეკვატურობაზე. ზოგიერთ შემთხვევაში, დამკვიდრებულ საყოველთაოდ აღიარებულ პრაქტიკაში შეიძლება იგულისხმებოდეს, რომ განსხვავება არსებობს, ერთი მხრივ, საბუღალტრო წიგნებსა და ბუღალტრულ ჩანაწერებს, ან ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემებსა და, მეორე მხრივ, შიდა კონტროლის სისტემას ან კონტროლის მექანიზმებს/საშუალებებს შორის. ვინაიდან საბუღალტრო წიგნები და ბუღალტრული ჩანაწერები, ან ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები შიდა კონტროლის ერთ-ერთი განუყოფელი ნაწილია, როგორც ეს აღნიშნულია გ18 პუნქტში, 6(ბ)(ii) პუნქტში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერისას ისინი ცალკე აღარ არის ნახსენები. გაუგებრობის თავიდან ასაცილებლად, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა ხელმძღვანელობას აუხსნას მოცემული პასუხისმგებლობის გამოყენების სფერო.

დამატებითი ინფორმაცია (იხ: პუნქტი 6(ბ)(iii)ბ)

გ20. დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება აუდიტორმა მოითხოვოს ხელმძღვანელობისგან აუდიტის მიზნებისთვის, შეიძლება მოიცავდეს მაგალითად (როდესაც შესაფერისია) სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებულ საკითხებს ასს 720-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. როდესაც აუდიტორი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, აუდიტის გარიგების პირობებში შეიძლება ასევე დაფიქსირდეს აუდიტორის პასუხისმგებლობა ამგვარ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით, მათ შორის, რა ზომების გატარება შეიძლება იყოს მიზანშეწონილი, ან აუცილებელი, თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში, რომელსაც აუდიტორი მიიღებს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

---

15. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ91 და მე-3 დანართი.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები
(იხ: პუნქტი 6(ბ))

გ21. აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმების ერთ-ერთი მიზანია ხელმძღვანელობისა და აუდიტორის შესაბამისი პასუხისმგებლობების შესახებ გაუგებრობის თავიდან აცილება. მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობას რომელიმე მესამე მხარე დაეხმარა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში, შეიძლება სასარგებლო იყოს ხელმძღვანელობისთვის იმის შეხსენება, რომ მაინც მის პასუხისმგებლობაში რჩება ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება

აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმება (იხ: მე-9 პუნქტი)

გ22. აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმებისას ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ფუნქციები დამოკიდებული იქნება ამ სუბიექტის მართვის სტრუქტურასა და კანონმდებლობის მოთხოვნებზე.

აუდიტის გარიგების წერილი ან სხვა ფორმის წერილობითი შეთანხმება[16]
(იხ: მე-10-11 პუნქტები)

გ23. ორივე მხარისთვის, დამკვეთისთვისაც და აუდიტორისთვისაც სასარგებლოა, რომ აუდიტორმა გარიგების წერილი გაგზავნოს აუდიტორული შემოწმების დაწყებამდე, რათა თავიდან იქნეს აცილებული აუდიტთან დაკავშირებული ყოველგვარი გაუგებრობა. თუმცა, ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტის მიზანი, მასშტაბი და ხელმძღვანელობისა და აუდიტორის პასუხისმგებლობები შეიძლება საკმარისად დეტალურად იყოს აღწერილი შესაბამის კანონში, ანუ მე-10 პუნქტში აღწერილ საკითხებს კანონმდებლობა ადგენდეს. მართალია, ასეთ გარემოებებში, მე-11 პუნქტის თანახმად, აუდიტორს უფლება აქვს, გარიგების წერილში მხოლოდ მიუთითოს, რომ გამოიყენება კანონმდებლობის მოთხოვნები და ხელმძღვანელობა აღიარებს და ესმის მე-6(ბ) პუნქტში ჩამოყალიბებული თავისი პასუხისმგებლობები, მაგრამ აუდიტორს მაინც აქვს უფლება, მიზანშეწონილად მიიჩნიოს და, ხელმძღვანელობის ინფორმირების მიზნით, გარიგების წერილში შეიტანოს მე-10 პუნქტში აღწერილი საკითხები.

16. მომდევნო პუნქტებში, იქ, სადაც მითითებულია აუდიტის გარიგების წერილი, შეიძლება იგულისხმოთ აუდიტის გარიგების წერილი, ან სხვა ნებისმიერი მიზანშეწონილი ფორმის წერილობითი შეთანხმება.

აუდიტის გარიგების წერილის ფორმა და შინაარსი

გ24. აუდიტის გარიგების წერილის ფორმა და შინაარსი შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა სუბიექტისთვის. აუდიტორის პასუხისმგებლობების შესახებ აუდიტის გარიგების წერილში შეტანილი ინფორმაცია შეიძლება ეყრდნობოდეს ასს 200-ს.[17] მოცემული ასს-ის მე-6(ბ) და მე-12 პუნქტები ეხება ხელმძღვანელობის პასუხიმგებლობების აღწერას. მე-10 პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების გარდა, აუდიტის გარიგების წერილში აუდიტორმა შეიძლება სხვა საკითხებიც გაითვალისწინოს, მაგალითად:

- უფრო დეტალური ინფორმაცია აუდიტის მასშტაბის შესახებ, მათ შორის, მოქმედი კანონმდებლობის, ასს-ებისა და პროფესიული ორგანიზაციების ეთიკური და სხვა ისეთი ოფიციალური დოკუმენტების მითითება, რომელთა მოთხოვნებსაც ემორჩილება აუდიტორი;
- აუდიტის გარიგების შედეგების ინფორმირების ნებისმიერი სხვა ფორმა;
- აუდიტორის ვალდებულება აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებასთან დაკავშირებით, ასს 701-ის შესაბამისად; [18]
- ის ფაქტი, რომ აუდიტის თანმდევი შეზღუდვებისა და ასევე შიდა კონტროლისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარდეს ასს-ების შესაბამისად;
- აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებასთან დაკავშირებული შეთანხმებები, მათ შორის, ინფორმაცია გარიგების გუნდის შემადგენლობის შესახებ;
- იმედი გამოხატოს იმის თაობაზე, რომ ხელმძღვანელობა წერილობით წარმოადგენს ოფიციალურ ინფორმაციას (იხილეთ აგრეთვე პუნქტი გ13);
- გამოხატოს იმედი იმის თაობაზე, რომ ხელმძღვანელობა აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომს გახდის ყველანაირ ინფორმაციას, რომელიც მისთვის ცნობილია, რომ აუცილებელია ფინანსური

17. ასს 200, პუნქტები მე-3-9.

18. ასს 701 - *„აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

ანგარიშგების მოსამზადებლად, მათ შორის ინფორმაციას, რომელიც უნდა გამჟღავნდეს განმარტებით შენიშვნებში;

- ხელმძღვანელობის თანხმობა იმის შესახებ, რომ აუდიტორს დროულად მიაწვდის ფინანსური ანგარიშგების პროექტს, მათ შორის, ყველანაირ ინფორმაციას, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, იმის მიუხედავად, საიდან იქნება ეს ინფორმაცია მიღებული, მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან თუ სხვა წყაროებიდან (მათ შორის, ყველანაირ ინფორმაციას, რომელიც აუცილებელია ახსნა-განმარტებების მოსამზადებლად) და ასევე სხვა ინფორმაციას,[19] თუ ასეთი არსებობს, რათა აუდიტორმა შეძლოს აუდიტის დასრულება შეთავაზებული გრაფიკის შესაბამისად;
- ხელმძღვანელობის თანხმობა იმასთან დაკავშირებით, რომ აუდიტორს ინფორმაციას მიაწვდის ისეთი ფაქტების შესახებ, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე და რომლებიც ხელმძღვანელობისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში;
- მომსახურების საზღაურის გამოთვლის საფუძვლისა და ანგარიშსწორებასთან დაკავშირებული ნებისმიერი შეთანხმების აღწერა;
- თხოვნა ხელმძღვანელობის მიმართ, რომ გარიგების წერილის მიღება და გარიგების პირობებზე თანხმობა ხელმოწერით დაადასტუროს.

გ25. როდესაც აუდიტორს არ მოეთხოვება აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირება აუდიტორის დასკვნაში, შეიძლება აუდიტორისთვის სასარგებლო იყოს აუდიტის გარიგების პირობებში იმის მითითება, რომ ზოგადად არსებობს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირების შესაძლებლობა, ხოლო ზოგიერთ იურისდიქციაში, შეიძლება აუცილებელი იყოს ასეთი შესაძლებლობის დაფიქსირება აუდიტის გარიგების პირობებში, რათა აუდიტორმა შეინარჩუნოს ამის გაკეთების შესაძლებლობა.

გ26. საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტის გარიგების წერილში შესაძლებელია ასევე შემდეგი პუნქტების ჩართვაც:

---

[19]. როგორც განმარტებულია ასს 720-ში (გადასინჯული) - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“*.

- შეთანხმება, რომელიც ეხება სხვა აუდიტორებისა და ექსპერტების მონაწილეობას აუდიტის ზოგიერთ ასპექტში;
- შეთანხმება, რომელიც ეხება შიდა აუდიტორებისა და სუბიექტის სხვა პერსონალის მონაწილეობას;
- შეთანხმება, რომელიც საჭიროა წინამორბედ აუდიტორთან ურთიერთობისთვის, თუ აუდიტორი პირველად ატარებს აუდიტს მოცემულ სუბიექტში;
- კანონმდებლობით ან სათანადო რთიკური მოთხოვნებით გათვალისწინებულ აუდიტორის იმ პასუხისმგებლობებზე მითითება, ან პასუხისმგებლობების აღწერა, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის;
- აუდიტორის ვალდებულების ნებისმიერი სახის შეზღუდვა, როდესაც იარსებებს ამის შესაძლებლობა;
- მითითება აუდიტორისა და სუბიექტის სხვა დამატებით შეთანხმებებზე;
- სხვა მხარეებისთვის აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების მიწოდების ნებისმიერი ვალდებულება.

აუდიტის გარიგების წერილის ნიმუში მოცემულია 1-ელ დანართში.

კომპონენტების აუდიტი

გ27. როდესაც სათავო საწარმოს აუდიტორი ამავე დროს მისი ერთ-ერთი კომპონენტის აუდიტორიცაა, აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, უნდა გაეგზავნოს თუ არა აუდიტის გარიგების წერილი ცალკე ამ კომპონენტს, შეიძლება გავლენა მოახდინოს შემდეგმა ფაქტორებმა:

- ვინ ნიშნავს კომპონენტის აუდიტორს;
- საჭიროა თუ არა ამ კომპონენტის შესახებ ცალკე აუდიტორის დასკვნის შედგენა;
- საკანონმდებლო მოთხოვნები აუდიტორის დანიშვნასთან დაკავშირებით;
- სათავო საწარმოს საკუთრების ხარისხი; და
- სათავო საწარმოსგან კომპონენტის ხელმძღვანელობის დამოუკიდებლობის ხარისხი.

კანონმდებლობით დადგენილი ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობები (იხ: მე-11-12 პუნქტები)

გ28. იმ შემთხვევაში, თუ გ23 და გ29 პუნქტებში აღწერილ გარემოებებში, აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტის გარიგების წერილში აუცი-

ლებელი არ არის აუდიტის გარიგების გარკვეული პირობების შეტანა, აუდიტორს მე-11 პუნქტით მაინც მოეთხოვება ხელმძღვანელობის წერილობითი თანხმობის მოპოვება იმასთან დაკავშირებით, რომ იგი აღიარებს და ესმის, რომ გააჩნია მე-6(ბ) პუნქტში ჩამოყალიბებული პასუხისმგებლობები. თუმცა, მე-12 პუნქტის შესაბამისად, ასეთ წერილობით შეთანხმებაში შეიძლება კონკრეტული კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის ფორმულირების გამოყენება, თუკი კანონმდებლობა ადგენს ხელმძღვანელობის ისეთ პასუხისმგებლობებს, რომლებიც, ფაქტობრივად, მე-6(ბ) პუნქტში აღწერილის ეკვივალენტურია. რეკომენდაციები იმის თაობაზე, ეკვივალენტურია თუ არა ამა თუ იმ იურისდიქციის კანონმდებლობაში მოცემული ზემოაღნიშნული პასუხიმგებლობების აღწერა, შეიძლება უკვე მომზადებული და გამოცემული ჰქონდეს ბუღალტერთა პროფესიულ ორგანიზაციას, აუდიტის სტანდარტების დამდგენ ორგანოს ან აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელ ორგანოს.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ29. საზოგადოდ, სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებში აუდიტორის დანიშვნის წესს, ასევე სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორის უფლებამოსილებასა და ვალდებულებებს, მათ შორის სუბიექტის ჩანაწერებისა და სხვა ინფორმაციის მიღების უფლებამოსილებას ადგენს ის კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც არეგულირებს სახელმწიფო სექტორში აუდიტის ჩატარებას. როდესაც კანონმდებლობაში საკმარისად დეტალურად არის აღწერილი აუდიტის გარიგების პირობები, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს მაინც აქვს უფლება მიიჩნიოს, რომ უმჯობესია იმაზე უფრო სრული აუდიტის გარიგების წერილის შედგენა, რაც ნებადართულია მე-11 პუნქტით.

განმეორებითი აუდიტი (იხ: მე-13 პუნქტი)

გ30. აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ ყოველ პერიოდში არ გაგზავნოს ახალი აუდიტის გარიგების წერილი ან სხვა ფორმის წერილობითი შეთანხმება. თუმცა, შემდეგმა ფაქტორებმა შეიძლება გამოიწვიოს აუდიტის გარიგების პირობების გადახედვა ან სუბიექტისთვის არსებული პირობების შეხსენება:

- ნებისმიერმა მინიშნებამ იმაზე, რომ დამკვეთს მცდარად აქვს გაგებული აუდიტის მიზანი და მასშტაბი;
- გარიგების პირობების ნებისმიერმა ცვლილებამ ან ნებისმიერმა დამატებითმა პირობებმა;

- უმაღლეს ხელმძღვანელობაში ბოლო დროს მომხდარმა ცვლილებამ;
- სუბიექტის საკუთრების სტრუქტურაში მომხდარმა მნიშვნელოვანმა ცვლილებამ;
- სუბიექტის საქმიანობის ხასიათში ან სიდიდეში მომხდარმა მნიშვნელოვანმა ცვლილებამ;
- საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებში შეტანილმა ცვლილებამ;
- ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებულ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში შეტანილმა ცვლილებამ;
- სხვა საანგარიშგებო მოთხოვნებში შეტანილმა ცვლილებამ.

დათანხმება აუდიტის გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე

თხოვნა აუდიტის გარიგების პირობების შეცვლის შესახებ
(იხ: მე-14 პუნქტი)

გ31. სუბიექტის მხრიდან აუდიტორისათვის გარიგებაში ცვლილების შეტანის თხოვნა შეიძლება გამოიწვიოს იმ ვითარების შეცვლამ, რომელიც გავლენას ახდენს მოცემული მომსახურების საჭიროებაზე; თავდაპირველად მოთხოვნილი აუდიტის ხასიათის არასწორად გაგებამ ან აუდიტის გარიგების სამუშაოს მასშტაბის შეზღუდვამ, იმის მიუხედავად, ხელმძღვანელობის მიერ იქნება ეს თავსმოხვეული, თუ სხვა გარემოებებით გამოწვეული. მე-14 პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა განიხილოს ამ თხოვნის გამამართლებელი მიზეზი, კერძოდ, რა შედეგები მოჰყვება აუდიტის გარიგების მასშტაბის შეზღუდვას.

გ32. გარიგებაში ცვლილების შეტანის დასაბუთებულ საფუძვლად ჩაითვლება იმ ვითარების შეცვლა, რომელიც გავლენას ახდენს სუბიექტის მოთხოვნებზე, ან თავდაპირველად მოთხოვნილი მომსახურების ხასიათთან დაკავშირებული გაუგებრობა.

გ33. ამის საპირისპიროდ, ცვლილება შეიძლება არ ჩაითვალოს დასაბუთებულად, თუ აღმოჩნდება, რომ ცვლილება უკავშირდება ისეთ ინფორმაციას, რომელიც არასწორია, არასრულია ან სხვაგვარადაა არადამაკმაყოფილებელი. ასეთი სიტუაციის ერთ-ერთი მაგალითია, როდესაც აუდიტორი ვერ ახერხებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას მოთხოვნების ანგარიშთან დაკავშირებით, ხოლო სუბიექტი მოითხოვს აუდიტის გარიგების

შეცვლას მიმოხილვის გარიგებით, პირობითი მოსაზრების, ან აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე უარის მიღების თავის არიდების მიზნით.

თხოვნა აუდიტის შეცვლის შესახებ მიმოხილვით ან დაკავშირებული მომსახურებით (იხ: მე-15 პუნქტი)

გ34. აუდიტის გარიგების მიმოხილვის ან დაკავშირებული მომსახურებით შეცვლაზე დათანხმებამდე, აუდიტორს, რომელიც დაქირავებული იყო ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარების მიზნით, გ31-გ33 პუნქტებში ნახსენები საკითხების გარდა, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ამგვარი ცვლილების შედეგების ნებისმიერი სამართლებრივი ან სახელშეკრულებო ასპექტების შეფასება.

გ35. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებობს დასაბუთებული საფუძველი აუდიტის გარიგების შესაცვლელად მიმოხილვით ან დაკავშირებული მომსახურებით, ცვლილების თარიღამდე ჩატარებული აუდიტორული სამუშაო შეიძლება შეესაბამებოდეს შეცვლილ გარიგებას; თუმცა, სამუშაო, რომელიც უნდა ჩატარდეს და დასკვნა, რომელიც უნდა გაიცეს, უკვე უნდა შეესაბამებოდეს შეცვლილ გარიგებას. მკითხველის შეცდომაში შეყვანის თავიდან ასაცილებლად, დაკავშირებული მომსახურების შესახებ დასკვნა არ უნდა შეიცავდეს მინიშნებას:

ა) თავდაპირველ აუდიტის გარიგებაზე; ან

ბ) პროცედურებზე, რომლებიც შეიძლება შესრულებულიყო თავდაპირველ აუდიტის გარიგებაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეცვლილი გარიგება გულისხმობს შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებას და, ამგვარად, მინიშნება ჩატარებულ პროცედურებზე წარმოადგენს ამგვარი მომსახურების დასკვნის ჩვეულებრივ შემადგენელ ნაწილს.

გარიგებაზე დათანხმებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოსაზრებები

ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები, რომლებსაც ემატება კანონმდებლობის მოთხოვნები (იხ: მე-18 პუნქტი)

გ36. ზოგიერთ იურისდიქციაში სტანდარტების დამდგენი რომელიმე უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს შეიძლება კანონმდებლობა ავსებდეს დამატებითი მოთხოვნებით, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას. ასეთ იურისდიქციებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ასს-ების გამოყენების მიზნით, იქნება როგორც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი საფუძვლები, ისე ზემოაღნიშნული დამატებით მოთხოვნები, იმ პირობით, თუ ისინი წინააღმდეგობაში არ მოდის ფინან-

სური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან. ასეთი შემთხვევის მაგალითი შეიძლება იყოს სიტუაცია, როდესაც კანონმდებლობა ადგენს დამატებით გასამჟღავნებელ ინფორმაციას, იმ ინფორმაციის გარდა, რაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებით, ან, როდესაც კანონმდებლობა ამცირებს ისეთი მისაღები ვარიანტების დიაპაზონს, რომელთა არჩევაც შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების ფარგლებში.[20]

კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები – სხვა საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს გარიგებაზე დათანხმებაზე (იხ: მე-19 პუნქტი)

გ37. კანონმდებლობა შეიძლება ადგენდეს, რომ აუდიტორული მოსაზრების გამოსახატავად უნდა გამოიყენებოდეს ფრაზები „სამართლიანად ასხავს ყველა არსებითი ასპექტების გათვალისწინებით~ ან „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს~ იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, სხვა შემთხვევაში, მიუღებელი იქნებოდა. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორის დასკვნისთვის კანმდებლობით დადგენილი ფორმულირების პირობები მნიშვნელოვნად განსხვავდება ასს-ების მოთხოვნებისგან (იხ. 21-ე პუნქტი).

კანონმდებლობით დადგენილი აუდიტორის დასკვნა (იხ: 21-ე პუნქტი)

გ38. ასს-ების თანახმად, აუდიტორს ეკრძალება ასს-ებთან შესაბამისობის დაფიქსირება აუდიტორის დასკვნაში, თუკი მან ვერ დაიცვა მოცემული აუდიტის შესაბამისი ყველა ასს-ის მოთხოვნა.[21] როდესაც კანონმდებლობა ადგენს აუდიტორის დასკვნის ფორმატსა და შინაარსს (ტექსტს) რაიმე ისეთი ფორმით ან პირობით, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ასს-ების მოთხოვნებისგან, ხოლო აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ახსნა-განმარტებით ვერ შემცირდება სავარაუდო გაუგებრობა, აუდიტორს უფლება აქვს, აუდიტორის დასკვნაში განაცხადოს, რომ აუდიტი არ ტარდება ასს-ების შესაბამისად. თუმცა, რეკომენდებულია, რომ აუდიტორმა, შეძლებისდაგვარად, მაქსიმალურად გამოიყენოს ასს-ები, მათ შორის ის ასს-ები, რომლებიც არეგულირებს აუდიტორის დასკვნის შედგენას, იმის მიუხედავად, რომ აუდიტორს არა აქვს იმის მითითების უფლება, რომ აუდიტი ტარდება ასს-ების შესაბამისად.

---

20. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-15 პუნქტი შეიცავს მოთხოვნას, რომელიც ეხება იმის შეფასებას, ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის თუ არა აღწერილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.

21. ასს 200, მე-20 პუნქტი.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ39. სახელმწიფო სექტორში აუდიტის მარეგულირებელი კანონმდებლობა შეიძლება ითვალისწინებდეს სპეციფიკურ მოთხოვნებს; მაგალითად, აუდიტორს შეიძლება ევალებოდეს ანგარიშის უშუალოდ მინისტრის, საკანონმდებლო ორგანოს ან საზოგადოების ინფორმირება, თუკი სუბიექტი ეცდება აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას.

1-ლი დანართი:

(იხ. პუნქტები გ24-გ26)

აუდიტის გარიგების წერილის ნიმუში

ქვემოთ განხილულია აუდიტის გარიგების წერილის ნიმუში, რომელიც გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. მოცემული წერილი არ არის სავალდებულო და ოფიციალური ნიმუში, არამედ იმისთვისაა გამიზნული, რომ აუდიტორებმა გამოიყენონ სახელმძღვანელოდ სტანდარტში განხილული მოსაზრებების გასათვალისწინებლად. ასეთი წერილები უნდა იცვლებოდეს ცალკეული მოთხოვნებისა და გარემოებების მიხედვით. წერილის ნიმუში შეეხება ერთ საანგარიშგებო პერიოდში ჩასატარებელ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და აუცილებელია მისი ადაპტირება, თუკი აუდიტორს განზრახული ექნება ან მოსალოდნელია მისი გამოყენება განმეორებითი აუდიტისთვის (იხ. მე-13 პუნქტი). შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის დასადგენად, რამდენად შესაფერისია ეს ან ნებისმიერი სხვა წერილი თქვენთვის.

* * *

ABC კომპანიის ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ სათანადო წარმომადგენელს:[1]

[*აუდიტის მიზანი და მასშტაბი*]

თქვენ[2] გვთხოვეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ. მოხარული ვართ, ამ

1. წერილის ადრესატები და წერილში მითითებული პირები უნდა იყვნენ ის პირები, რომლებიც კონკრეტული აუდიტის გარემოებების შესაფერისი იქნება, მათ შორის, შესაბამისი იურისდიქციის. მნიშვნელოვანია სათანადო პირების მითითება – იხ. პუნქტი გ22.

2. წერილში მინიშნებები „თქვენ~, „ჩვენ~, „ხელმძღვანელობა~, „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები~ და „აუდიტორი~ უნდა გამოიყენოთ ან შეასწოროთ კონკრეტული გარემოებების შესაბამისად .

წერილით დავადასტუროთ ჩვენი თანხმობა ამ აუდიტის ჩატარებაზე.

ჩვენი აუდიტის მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

[*აუდიტორის პასუხისმგებლობები*]

აუდიტს ჩავატარებთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ასს-ები). ეს სტანდარტები ჩვენგან მოითხოვს ეთიკური მოთხოვნების დაცვას. ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტის პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;
- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე.[3] თუმცა, წერილობით

3. თუ აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოხატვის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც, მაშინ ეს წინადადება შეიცვლება, საჭიროებისამებრ.

შეგატყობინებთ აუდიტის მსვლელობისას ჩვენ მიერ შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან;

- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას;

- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;

- ვაფასებთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებს და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.

აუდიტისა და აგრეთვე შიდა კონტროლის სისტემისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ დაიგეგმოს და ასს-ების შესაბამისად ჩატარდეს.

[*ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობების აღწერა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მითითება (მოცემული ნიმუშის მიზნებისთვის იგულისხმება, რომ აუდიტორმა დაადგინა, რომ კანონმდებლობაში სათანადოდ არ არის აღწერილი ეს პასუხისმგებლობები; მაშასადამე, გამოიყენება მოცემული ასს-ის მე-6(ბ) პუნქტი).*]

აუდიტს ჩავატარებთ იმის გათვალისწინებით, რომ [ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები][4] აღიარებენ და ესმით, რომ აკისრიათ პასუხისმგებლობა:

ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;[5]

ბ) შიდა კონტროლზე, როგორსაც [ხელმძღვანელობა] აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და

გ) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:[6]

(i) ყველანაირი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც [ხელმძღვანელობამ] იცის, რომ აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;

(ii) დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც შეიძლება მოვითხოვოთ [ხელმძღვანელობისგან] აუდიტის ჩატარების მიზნით; და

(iii) სუბიექტში იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტის მტკიცებულების მიღებას საჭიროდ მივიჩნევთ.

აუდიტის მსვლელობისას, ჩვენ მოვთხოვთ [ხელმძღვანელობას და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს], აუდიტთან დაკავშირებული ოფიციალური ინფორმაციის წერილობით დადასტურებას, ვინაიდან ამას ითვალისწინებს აუდიტის პროცესი.

აუდიტის პროცესში თქვენი პერსონალის სრული თანადგომის იმედი გვაქვს.

[*სხვა შესაფერისი ინფორმაცია*]

[*საჭიროებისდა მიხედვით, ჩართეთ სხვა ინფორმაცია, მაგალითად, რომელიც ეხება ანაზღაურებას, ანგარიშსწორებას ან სხვა სპეციფიკურ პირობებს.*]

[*დასკვნა*]

[*ჩართეთ სათანადო მინიშნება აუდიტორის დასკვნის სავარაუდო ფორმისა*

---

4. გამოიყენეთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი ტერმინები.

5. ან, თუ შესაფერისია, „ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად~.

6. იხ. გ24 პუნქტი ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული სხვა საკითხების გასაცნობად, რომლებიც შეიძლება ამ ნაწილში იყოს გათვალისწინებული.

და შინაარსის, მათ შორის, თუ შესაფერისია, სხვა ინფორმაციის შესახებ ასს 720-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.]

აუდიტის შედეგად ჩვენ მიერ მოპოვებული ინფორმაციის გათვალისწინებით, შეიძლება აუცილებელი გახდეს ჩვენი დასკვნის ფორმისა და შინაარსის შეცვლა.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ წერილს და დაგვიბრუნოთ თანდართული ასლი იმის დასტურად, რომ აღიარებთ და ეთანხმებით ჩვენ მიერ დაგეგმილ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, მათ შორის, მასთან დაკავშირებულ ჩვენს პასუხისმგებლობებს.

XYZ & Co.

დადასტურებული და შეთანხმებულია XYZ კომპანიის სახელით

(ხელმოწერა) …….....

სახელი, გვარი და თანამდებობა

თარიღი

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტი გ10)

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების მისაღებობის განსაზღვრა

იურისდიქციები, რომლებსაც არ გააჩნიათ სტანდარტების დამდგენი უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციები, ან კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები

1. როგორც განმარტებულია მოცემული ასს-ის გ10 პუნქტში, როდესაც სუბიექტი რეგისტრირებულია ან ფუნქციონირებს ისეთ იურისდიქციაში, რომელსაც არ გააჩნია სტანდარტების დამდგენი უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაცია, ან, სადაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები კანონმდებლობით არ არის დადგენილი, ხელმძღვანელობა თვითონ ადგენს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს. ასეთ იურისდიქციებში პრაქტიკაში ხშირად იყენებენ წინამდებარე ასს-ს გ8 პუნქტში აღწერილი ერთ-ერთი ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს.

2. მეორე მხრივ, რომელიმე იურისდიქციაში შეიძლება დადგენილი იყოს ისეთი სააღრიცხვო კონვენციები, რომლებიც ამ იურისდიქციაში საზოგადოდ აღიარებულია, როგორც გარკვეული სუბიექტების მიერ მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოქმედი საფუძვლები. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ამგვარი საფუძვლები არსებობს, აუდიტორს მოცემული ასს-ის მე-6(ა) პუნქტით მოეთხოვება იმის დადგენა, შესაძლებელია თუ არა, რომ აღნიშნული სააღრიცხვო კონვენციები ერთობლიობაში მიჩნეული იყოს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღებ საფუძვლებად. თუ ამგვარი სააღრიცხვო კონვენციები ფართოდ გამოიყენება ამა თუ იმ იურისდიქციაში, ბუღალტერთა პროფესიულ ორგანიზაციას ამ იურისდიქციაში შეიძლება უკვე განხილული ჰქონდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებობის საკითხი აუდიტორების სახელით. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორმა ეს გადაწყვეტილება შეიძლება მიიღოს იმის გათვალისწინებით, ახასიათებს თუ არა ამ სააღრიცხვო კონვენციებს იგივე თვისებები, როგორიც ჩვეულებრივ ახასიათებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღებ საფუძვლებს (იხ. ქვემოთ მე-3 პუნქტი), ან ამ სააღრიცხვო კონვენციების შედარებით ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი

საფუძვლების მოთხოვნებთან, რომლებიც მისაღებად მიიჩნევა (იხ. ქვემოთ მე-4 პუნქტი)).

3. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღებ საფუძვლებს, როგორც წესი, ახასიათებს ქვემოთ ჩამოთვლილი ნიშნები, რის შედეგადაც ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც სასარგებლოა გამიზნული მომხმარებლებისთვის:

   ა) შესაბამისობა, რაც იმაში გამოიხატება, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია შეესაბამება სუბიექტის ხასიათსა და ფინანსური ანგარიშგების მიზანს. მაგალითად, კომერციული საწარმოს შემთხვევაში, რომელიც საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს, შესაბამისობა ფასდება იმ ინფორმაციის მიხედვით, რომელიც აუცილებელია ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებელთა ფართო წრეების საერთო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებისას. ჩვეულებისამებრ, ასეთი მოთხოვნილებების დაკმაყოფილება ხდება ინფორმაციის წარდგენით კომერციული საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ;

   ბ) სისრულე, რაც გამოიხატება იმაში, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა იქნეს გამორჩენილი (გამოტოვებული) ისეთი ფინანსური ოპერაციები და მოვლენები, ანგარიშის ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაცია, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე გამოტანილ დასკვნებზე;

   გ) საიმედოობა, რაც გამოიხატება იმაში, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია:

      (i) სადაც შესაფერისია, ასახავს ფინანსური ოპერაციებისა და მოვლენების ეკონომიკურ შინაარსს და არა უბრალოდ მათ სამართლებრივ ფორმას; და

      (ii) ერთნაირ გარემოებებში გამოყენების დროს, განაპირობებს ზომიერად თავსებად შეფასებას, გაზომვას, ასახვასა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციას.

   დ) ნეიტრალობა, რაც იმას ნიშნავს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება მიუკერძოებელი ინფორმაცია;

   ე) აღქმადობა, რაც იმას ნიშნავს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია ნათელი და ამომწურავია და არ

გულისხმობს მნიშვნელოვნად განსხვავებული ინტერპრეტაციის შესაძლებლობას.

4. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს ამ სააღრიცხვო კონვენციების შედარება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის რომელიმე ისეთი საფუძვლების მოთხოვნებთან, რომლებიც მისაღებად მიიჩნევა. მაგალითად, აუდიტორმა ეს სააღრიცხვო კონვენციები შეიძლება შეუდაროს ფასს სტანდარტებს. მცირე სუბიექტის აუდიტის დროს, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს სააღრიცხვო კონვენციების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის რომელიმე ისეთ საფუძვლებთან შედარება, რომელიც სპეციალურად მსგავსი სუბიექტებისთვის შეიმუშავა სტანდარტების დამდგენმა რომელიმე უფლებამოსილმა ან აღიარებულმა ორგანიზაციამ. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი ასეთი შედარების ჩატარების შემდეგ განსხვავებებს გამოავლენს, გადაწყვეტილება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული სააღრიცხვო კონვენციები წარმოადგენს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღებ საფუძვლებს, უნდა შეიცავდეს ამ განსხვავებების მიზეზების განხილვას; ასევე იმის შეფასებას, ამ სააღრიცხვო კონვენციების გამოყენება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების აღწერა, შეცდომაში შეიყვანს თუ არა მოცემული ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს.

5. რაიმე კერძო ინტერესების მისადაგების მიზნით შემუშავებული სააღრიცხვო კონვენციების ერთობლიობა არ წარმოადგენს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღებ საფუძვლებს. ანალოგიურად, შესაბამისობის საფუძვლები არ იქნება ფინასური ანგარიშგების წარდგენის მისაღები საფუძვლები, თუ ეს არ არის ფინანსური ანგარიშგების შემდგენლებისა და მომხმარებლების მიერ კონკრეტულ იურისდიქციაში საყოველთაოდ აღიარებული საფუძვლები.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 220 (გადასინჯული)
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა

(ძალაშია 2022 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 220-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო 1

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი 2-9

ძალაში შესვლის თარიღი 10

მიზანი 11

განმარტებები 12

მოთხოვნები

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე 13-15

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული 16-21

დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელება 22-24

გარიგების რესურსები 25-28

გარიგების შესრულება 29-38

მონიტორინგი და რემედიაცია 39

საერთო პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე 40

დოკუმენტაცია 41

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ასს 220-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო გ1

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა და გარიგების
გუნდის როლი გ2-გ14

განმარტებები გ15-გ27

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხის
მართვასა და უზრუნველყოფაზე გ28-გ37

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან
დაკავშირებული გ38-გ48

დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება,
ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების
გაგრძელება გ49-გ58

გარიგების რესურსები გ59-გ79

გარიგების შესრულება გ80-გ108

მონიტორინგი და რემედიაცია გ109-გ112

საერთო პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და
უზრუნველყოფაზე გ113-გ116

დოკუმენტაცია გ117-გ120

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 220 (გადასინჯული) – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“ – უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან – „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ – ერთად.

შესავალი

ასს 220-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის კონკრეტულ პასუხისმგებლობას გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასთან დაკავშირებით და ასევე გარიგების პარტნიორის შესაბამის პასუხისმგებლობას. ასს 220 უნდა განიხილებოდეს სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან ერთად. (იხ. პუნქტები გ1, გ38)

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი

2. ხმსს 1-ის თანახმად, ფირმის მიზანია ხარისხის მართვის ისეთი სისტემის შექმნა, დანერგვა და ფუნქციონირება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ან მიმოხილვის, ან ფირმის მიერ შესრულებული სხვა სახის მარწმუნებელი ან დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებისთვის, რომელიც ფირმას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ: (იხ. პუნქტები გ13 – გ14)

   ა) ფირმა და მისი პერსონალი თავიანთ პასუხისმგებლობებს ასრულებენ პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად და გარიგებებსაც ასრულებენ ამგვარი სტანდარტებისა და მოთხოვნების დაცვით; და

   ბ) გარიგების შესახებ ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნები (ანგარიშები) კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.[1]

3. ასს 220 ეყრდნობა დაშვებას იმის თაობაზე, რომ ფირმაზე ვრცელდება ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტები ან ისეთი ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია. (იხ. პუნქტები გ2_გ3)
4. გარიგების გუნდი, გარიგების პარტნიორის ხელმძღვანელობით, ამ ასს-ის მოთხოვნების შესრულების მეშვეობით ფირმის ხარიხის მართვის სისტემის კონტექსტში პასუხისმგებელია: (იხ. პუნქტები გ4 -გ11)

1. ხმსს 1, მე -14 პუნქტი.

ა) აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებული ხარისხის რისკების მიმართ ფირმის საპასუხო ზომების გატარებაზე (მაგ., ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები), ფირმის მიერ მოწოდებული ან ფირმისგან მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე;

გ) კონკრეტული აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით იმის დადგენაზე, აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა ისეთი საპასუხო ზომების განსაზღვრა და გატარება გარიგების დონეზე, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებში; და

გ) აუდიტის გარიგებიდან მიღებული ისეთი ინფორმაციის მიწოდებაზე ფირმისთვის, რომელიც მოითხოვება ფირმის პოლიტიკით ან პროცედურებით, ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირების ხელშეწყობის მიზნით.

5. გარიგების დონეზე ხარისხის მართვისთვის რელევანტური ინფორმაცია აუდიტორმა შესაძლოა მოიპოვოს სხვა ასს-ების მოთხოვნების შესრულებისას. (იხ. პუნქტი გ12)

6. საზოგადოების ინტერესების დაცვას ემსახურება მუდმივად ხარისხიანი აუდიტის გარიგებების შესრულება ამ სტანდარტისა და სხვა ასს-ების მიზნების რეალიზებით თითოეულ გარიგებაში. აუდიტის გარიგების ხარისხი მიიღწევა გარიგების დაგეგმვითა და შესრულებით და შესრულებული გარიგების შესახებ დასკვნის შედგენით პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. ზემოაღნიშნული სტანდარტების მიზნების მიღწევა და შესაფერისი საკანონმდებლო ან სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვა გულისხმობს პროფესიული განსჯისა და პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენებას.

7. ასს 200-ის[2] შესაბამისად გარიგების გუნდს აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება მოეთხოვება პროფესიული სკეპტიციზმით და პროფესიული განსჯის საფუძველზე. პროფესიული განსჯა გამოიყენება კონკრეტული აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღებისას იმ ქმედებების შესახებ, რომლებიც ეხება ხარისხის მართვასა და უზრუნველ-

2. ასს 200 - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“*, პუნქტები მე-15–16 და გ20 – გ24.

ყოფას. პროფესიული სკეპტიციზმი ამაღლებს გარიგების გუნდის განსჯის ხარისხს და ამგვარი განსჯის მეშვეობით განამტკიცებს გარიგების გუნდის ქმედებების საერთო ეფექტურობას გარიგების დონეზე ხარისხის მიღწევის საკითხში. პროფესიული სკეპტიციზმის სათანადოდ გამოვლენის დემონსტრირება შესაძლებელია გარიგების გუნდის მოქმედებებითა და კომუნიკაციით. ასეთი მოქმედებები და კომუნიკაცია შესაძლოა მოიცავდეს კონკრეტულ ნაბიჯებს ისეთი დაბრკოლებების ზემოქმედების შესასუსტებლად, რომლებიც, სავარაუდოდ, ხელს შეუშლის პროფესიული სკეპტიციზმის სათანადოდ გამოვლენას, როგორიცაა, მაგალითად, გაუცნობიერებელი მიკერძოება ან რესურსების შეზღუდვა. (იხ. პუნქტები გ33 – გ36)

გრადაცია

8. ასს 220-ის მოთხოვნები უნდა გამოიყენებოდეს თითოეული აუდიტის ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით. მაგალითად:

   ა) როდესაც აუდიტს მთლიანად გარიგების პარტნიორი ატარებს, რაც შესაძლოა მოხდეს ნაკლებად რთული სუბიექტის აუდიტში, ამგვარი გარიგებისთვის რელევანტური არ იქნება ამ ასს-ის მოთხოვნები, რომლებიც დამოკიდებულია გარიგების გუნდის სხვა წევრების ჩართულობაზე; (იხ. პუნქტები გ13 -გ14)

   ბ) როდესაც აუდიტს მთლიანად გარიგების პარტნიორი არ ატარებს, ან შედარებით რთული ხასიათისა და გარემოებების სუბიექტის აუდიტი ტარდება, გარიგების პარტნიორს უფლება აქვს, გუნდის სხვა წევრებს დაავალოს ზოგიერთი პროცედურის, ამოცანის ან გასატარებელი ზომების განსაზღვრა ან შესრულება.

გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობები

9. ასს 220-ის მოთხოვნების შესრულებაზე სრულად პასუხისმგებელი და, მაშასადამე, ანგარიშვალდებულიც გარიგების პარტნიორია. ტერმინი „გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა ...“ გამოიყენება ისეთი მოთხოვნებისთვის, რომლებიც გარიგების პარტნიორს პროცედურების, ამოცანების ან ზომების განსაზღვრის ან შესრულების დელეგირების უფლებას აძლევს გარიგების გუნდის სათანადო უნარების ან შესაფერისი გამოცდილების მქონე წევრებზე. რაც შეეხება სხვა მოთხოვნებს, სტანდარტში პირდაპირ იგულისხმება, რომ კონკრეტული მოთხოვნა ან ვალდებულება გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს და მას ინფორმაციის მოპოვება შეუძლია ფირმისგან ან გარიგების გუნდის სხვა წევრებისგან. (იხ. პუნქტები გ22 – გ25)

ძალაში შესვლის თარიღი

10. ასს 220 ძალაშია 2022 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზანი

11. აუდიტორის მიზანია, ხარისხი მართოს ცალკეული გარიგების დონეზე, რათა მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, რომ გარიგების ხარისხი უზრუნველყოფილია იმგვარად, რომ:

    ა) აუდიტორმა თავისი პასუხისმგებლობები შეასრულა და აუდიტი ჩაატარა პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და

    ბ) აუდიტორის მიერ გაცემული დასკვნა კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

განმარტებები

12. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:

    ა) გარიგების პარტნიორი[3] – პარტნიორი ან ფირმის მიერ დანიშნული სხვა პირი, რომელიც პასუხისმგებელია კონკრეტულ აუდიტის გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე, ფირმის სახელით გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე და ვისაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან;

    ბ) გარიგების ხარისხის მიმოხილვა - გარიგების გუნდის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯისა და ამის საფუძველზე გამოტანილი დასკვნების ობიექტური შეფასება გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ, რომელიც დასრულდა არაუგვიანეს გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) თარიღისა;

    გ) გარიგების ხარისხის მიმომხილველი - პარტნიორი, ფირმაში მომუშავე სხვა პირი, ან გარე პირი, რომელიც ფირმის მიერ

3. შესაბამის შემთხვევებში, ტერმინებში „გარიგების პარტნიორი“, „პარტნიორი“ და „ფირმა“, იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

დანიშნულია გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩასატარებლად;

დ) გარიგების გუნდი - კონკრეტული აუდიტის გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი და ნებისმიერი სხვა პირი, რომელიც მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებით ატარებს აუდიტის პროცედურებს, გარდა აუდიტორის გარე ექსპერტისა[4] და დამკვეთის შიდა აუდიტორებისა, რომლებიც უშუალო დახმარებას უწევენ გარიგების გუნდს გარიგების შესრულებისას[5]; (იხ. პუნქტები გ15 – გ25)

ე) ფირმა – ინდივიდუალური პრაქტიკოსი პროფესიონალი ბუღალტერი, პროფესიონალ ბუღალტერთა ამხანაგობა ან კორპორაცია, ან სხვა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის სუბიექტი, ანდა სახელმწიფო სექტორის ანალოგიური სტრუქტურა; (იხ. პუნქტი გ26)

ვ) ქსელის ფირმა – ნებისმიერი ფირმა ან სუბიექტი/ქვედანაყოფი, რომელიც მიეკუთვნება ფირმის ქსელს; (იხ. პუნქტი გ27)

ზ) ქსელი – მსხვილი სტრუქტურა, რომელიც: (იხ. პუნქტი გ27)

(i) შექმნილია თანამშრომლობისთვის; და

(ii) აშკარად მიზნად ისახავს მოგების ან დანახარჯების განაწილებას, ან აქვს საერთო საკუთრება, საერთო კონტროლის ან მართვის სისტემა, ხარისხის მართვის საერთო პოლიტიკა და პროცედურები, საერთო ბიზნესსტრატეგია, იყენებს საერთო საფირმო ნიშანს ან საერთო პროფესიული რესურსების მნიშვნელოვან ნაწილს;

თ) პარტნიორი – ნებისმიერი პირი, რომელსაც აქვს იმის უფლებამოსილება, რომ ფირმას დაავალოს პროფესიული მომსახურების გარიგების შესრულება;

ი) პერსონალი – პარტნიორები და ფირმის თანამშრომლები.

---

4. ტერმინის „აუდიტორის ექსპერტი“ განმარტება იხილეთ ასს 620-ის - *„აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“*, 6(ა) პუნქტი.

5. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) – *„შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“* - გარე აუდიტორებისთვის ადგენს გარკვეულ ზღვრებს ამგვარი უშუალო დახმარების გამოყენებასთან დაკავშირებით. სტანდარტში ასევე აღიარებულია, რომ გარე აუდიტორს შესაძლოა კანონმდებლობით ეკრძალებოდეს შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღება. ამგვარად, შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღება შეზღუდულია და დაშვებულია მხოლოდ ნებადართულ შემთხვევებში.

კ) პროფესიული სტანდარტები – აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს - ები) და სათანადო ეთიკური მოთხოვნები;

ლ) სათანადო ეთიკური მოთხოვნები – პროფესიული ეთიკის პრინციპები და ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება პროფესიონალ ბუღალტრებზე აუდიტის ჩატარებისას. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის, დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი)* იმ დებულებებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან, ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შემზღუდველია.

მ) საპასუხო ზომა (ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით) – პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ფირმას განსაზღვრული და დანერგილი აქვს ერთ ან რამდენიმე ხარისხის რისკზე რეაგირებისთვის:

(i) პოლიტიკა არის პრინციპული დებულებები იმის თაობაზე, რა უნდა გაკეთდეს ან რა არ უნდა გაკეთდეს ხარისხის რისკ(ებ)ზე რეაგირების მიზნით. ამგვარი დებულებები შესაძლოა წარმოდგენილი იყოს დოკუმენტის სახით, აშკარად ჩანდეს ინფორმირების სხვა საშუალებებში/შეტყობინებებში ან იგულისხმებოდეს მოქმედებებსა და გადაწყვეტილებებში;

(ii) პროცედურები არის პოლიტიკის პრაქტიკაში რეალიზებისსთვის განკუთვნილი ქმედებები.

ნ) თანამშრომლები – ფირმის მიერ დაქირავებული პროფესიონალები, პარტნიორების გარდა, მათ შორის, ექსპერტები;

მოთხოვნები

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე

13. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს საერთო პასუხისმგებლობა აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე, მათ შორის, პასუხისმგებლობა გარიგებისთვის ისეთი გარემოს შექმნაზე, სადაც განსაკუთრებული აქცენტი კეთდება ფირმის კულტურასა და გარიგების გუნდის წევრების მოსალოდნელ

ქცევაზე. ამასთან, გარიგების პარტნიორი ადეკვატურად და საკმარისად უნდა იყოს ჩართული აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში, იმ დონეზე, რომ მას ჰქონდეს საფუძველი იმის დასადგენად, გუნდის ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია თუ არა გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით. (იხ. პუნქტები გ28 – გ37)

14. მე-13 პუნქტში აღწერილი გარემოს შექმნისას გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა გამჭვირვალე, თანამიმდევრული და ეფექტური ზომების გატარებაზე, რომლებიც ასახავს ხარისხის მიმართ ფირმის ერთგულებას და ადგენს და წარმოაჩენს გარიგების გუნდის წევრების მოსალოდნელ ქცევას, მათ შორის, განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებს: (იხ. პუნქტები გ30 – გ34)

ა) გარიგების გუნდის ყველა წევრის პასუხისმგებლობაზე ცალკეული გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე;

ბ) პროფესიული ეთიკის, ღირებულებებისა და ქცევის მნიშვნელობაზე გარიგების გუნდის წევრებისთვის;

გ) გარიგების გუნდის წევრებს შორის ღია და ჯანსაღი კომუნიკაციის მნიშვნელობაზე და გარიგების გუნდის წევრების მხარდაჭერაზე, დასჯის შიშის გარეშე შეეძლოთ ეთიკასთან დაკავშირებული პრობლემების შესახებ ინფორმირება; და

დ) აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში გარიგების გუნდის თითოეული წევრის პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედების მნიშვნელობაზე.

15. იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების პარტნიორი გარიგების გუნდის სხვა წევრებს ავალებს ამ სტანდარტის მოთხოვნებთან დაკავშირებული პროცედურების, ამოცანების ან ზომების განსაზღვრას ან შესრულებას სტანდარტის მოთხოვნების შესრულებაში გარიგების პარტნიორის დახმარების მიზნით, გარიგების პარტნიორმა მაინც თავის თავზე უნდა აიღოს საერთო პასუხისმგებლობა აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე გარიგების ზემოაღნიშნული წევრების ხელმძღვანელობითა და ზედამხედველობით და მათი სამუშაოს მიმოხილვის მეშვეობით. (იხ. პუნქტები მე-9, გ37)

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული

16. გარიგების პარტნიორს კარგად უნდა ჰქონდეს შესწავლილი და

გააზრებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნებიც, რომლებიც კონკრეტული აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით გამოიყენება. (იხ. პუნქტები გ38 – გ42 და გ48)

17. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა იმის უზრუნველყოფაზე, რომ გარიგების გუნდის სხვა წევრებიც კარგად იყვნენ გათვითცნობიერებულები სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში, რომლებიც გამოიყენება აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების, ასევე ფირმის შესაბამისი პოლიტიკისა და პროცედურების გათვალისწინებით, მათ შორის იმ მოთხოვნებში, რომლებიც ეხება: (იხ. პუნქტები გ23 – გ25, გ40 – გ44)

   ა) სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დაცვის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოვლენას, შეფასებას და მათზე რეაგირებას;

   ბ) გარემოებებს, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დარღვევა, ასევე გარიგების გუნდის წევრების პასუხისმგებლობას ისეთ სიტუაციაში, როდესაც მათთვის ცნობილი ხდება დარღვევა; და

   გ) გარიგების გუნდის პასუხისმგებლობას ისეთ სიტუაციაში, როდესაც მათთვის ცნობილი ხდება სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევა.[6]

18. თუ გარიგების პარტნიორისთვის ცნობილი ხდება, რომ სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვას საფრთხე შეექმნა, მან უნდა შეაფასოს ეს საფრთხე ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად, ფირმის, გარიგების გუნდის ან სხვა წყაროებიდან მოპოვებული შესაფერისი ინფორმაციის საფუძველზე და გაატაროს სათანადო ზომები. (იხ. პუნქტები გ43 – გ44)

19. გარიგების პარტნიორმა სიფხიზლე უნდა შეინარჩუნოს აუდიტის გარიგების მიმდინარეობის მთელი პერიოდის განმავლობაში დაკვირვებების მეშვეობით და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ჩაატაროს გამოკითხვები გარიგების გუნდის წევრების მიერ სათანადო ეთიკური

6. ასს 250 (გადასინჯული) – *„კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“.*

მოთხოვნების ან ფირმის შესაბამისი პოლიტიკისა და პროცედურების დარღვევის ფაქტების გამოსავლენად. (იხ. პუნქტი გ45)

20. თუ გარიგების პარტნიორისთვის ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის მეშვეობით ან სხვა წყაროებიდან ცნობილი გახდება, რომ არ შესრულებულა სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც მოცემულ აუდიტის გარიგებას ეხებოდა მისი ხასიათიდან და გარემოებებიდან გამომდინარე, გარიგების პარტნიორმა კონსულტაცია უნდა გაიაროს ფირმის სხვა თანამშრომლებთან და გაატაროს შესაბამისი ზომები. (იხ. პუნქტი გ46)

21. აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე გარიგების პარტნიორმა უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა იმის დადგენაზე, შესრულდა თუ არა სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული. (იხ. პუნქტები გ38 და გ47)

დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელება

22. გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ დაცული იყო ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას და ამ საკითხებთან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია. (იხ. პუნქტები გ49-გ52, გ58)

23. გარიგების პარტნიორმა ზემოაღნიშნული დათანხმებისა და გაგრძელების პროცედურების ფარგლებში მოპოვებული ინფორმაცია უნდა გაითვალისწინოს აუდიტის გარიგების დაგეგმვისა და შესრულების პროცესში ამ ასს-ისა და სხვა ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ53-გ56)

24. თუ გარიგების გუნდისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც აუდიტის გარიგებაზე უარის თქმას გამოიწვევდა, თუ ფირმას ამის შესახებ ეცოდინებოდა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებამდე, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელებამდე, მან დაუყოვნებლივ უნდა მიაწოდოს ფირმას ეს ინფორმაცია, რათა ფირმამ და გარიგების პარტნიორმა შეძლონ აუცილებელი ზომის გატარება. (იხ. პუნქტი გ57)

გარიგების რესურსები

25. გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომია საკმარისი და ადეკვატური რესურსები გარიგების დროულად შესასრულებლად, აუდიტის

გარიგების ხასიათისა და გარემოებების, ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების და ასევე ნებისმიერი ცვლილების გათვალისწინებით, რომელიც შესაძლოა წარმოიქმნას გარიგების შესრულების პროცესში. (იხ. პუნქტები გ59-გ70, გ73_გ74, გ79)

26. გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდსა და აუდიტორის ნებისმიერ ექსპერტს, რომელიც არ არის გარიგების გუნდის წევრი, ერთობლივად აქვთ მოცემული აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის, საკმარისი დრო. (იხ. პუნქტები გ62, გ71_გ74)

27. თუ 25-ე და 26-ე პუნქტების მოთხოვნების შესრულების შედეგად გარიგების პარტნიორი დარწმუნდება, რომ გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსები არ არის საკმარისი ან ადეკვატური მოცემული აუდიტის გარიგების გარემოებების გათვალისწინებით, მან უნდა მიიღოს სათანადო ზომები, მათ შორის, შესაბამის პირებს აცნობოს, რომ აუცილებელია გარიგებისთვის დამატებითი ან ალტერნატიული რესურსების გამოყოფა ან ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფა. (იხ. პუნქტები გ75_გ78)

28. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსების სათანადოდ გამოყენების უზრუნველყოფაზე, აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით. (იხ. პუნქტები გ63-გ69)

გარიგების შესრულება

ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა

29. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობაზე, ასევე მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის ჩატარებაზე. (იხ. პუნქტი გ80)

30. გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი: (იხ. პუნქტები გ81-გ89, გ94-გ97)

    ა) დაგეგმილია[7] და ეს პროცესები სრულდება ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და

7. ასს 300 – *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“*, მე-9 პუნქტი.

ბ) მიესადაგება აუდიტის გარიგების ხასიათსა და გარემოებებს და ფირმის მიერ გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილ ან ხელმისაწვდომ რესურსებს.

31. გარიგების პარტნიორმა აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში შესაფერის დროს უნდა განიხილოს აუდიტის დოკუმენტაცია, მათ შორის, დოკუმენტები, რომლებიც ეხება: (იხ. პუნქტები გ90-გ93)

ა) მნიშვნელოვან საკითხებს;[8]

ბ) მნიშვნელოვან განსჯას, მათ შორის, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტის პროცესში გამოვლენილ რთულ და სადავო საკითხებთან, ასევე გამოტანილ დასკვნებს; და

გ) სხვა საკითხებს, რომლებიც, გარიგების პარტნიორის პროფესიული შეფასებით, მის პასუხისმგებლობასთან არის დაკავშირებული.

32. აუდიტის დასკვნის თარიღისთვის ან მანამდე, გარიგების პარტნიორმა, აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვისა და გარიგების გუნდთან ერთად განხილვის გზით უნდა დაადგინოს, რომ მოპოვებულია გუნდის მიერ გამოტანილი დასკვნებისა და აუდიტორის დასკვნის განსამტკიცებლად საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. (იხ. პუნქტები გ90-გ94)

33. აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე, გარიგების პარტნიორმა უნდა განიხილოს ფინანსური ანგარიშგება და აუდიტორის დასკვნა, მათ შორის, აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერა[9], ასევე აუდიტის შესაბამისი დოკუმენტაცია, რათა დარწმუნდეს, რომ გასაცემი აუდიტორის დასკვნა მოცემული გარემოებების შესაფერისია[10].

34. გარიგების პარტნიორმა დასკვნის შედგენამდე უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობისთვის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ან მარეგულირებელი ორგანოებისთვის მიწოდებული ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია. (იხ. პუნქტი გ98)

---

8. ასს 230 - *„აუდიტის დოკუმენტაცია“*, პუნქტი 8(გ).

9. ასს 701 - *„აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.*

10. ასს 700 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“* ან ასს 705 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში “.*

კონსულტაცია

35. გარიგების პარტნიორმა: (იხ. პუნქტები გ99 – გ102)

ა) თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა იმაზე, რომ გარიგების გუნდი კონსულტაციებს გადიოდეს:

(i) რთული ან სადავო საკითხების ან ისეთი საკითხების შესახებ, რომელთან დაკავშირებითაც კონსულტაციის გავლა სავალდებულოა ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების მიხედვით; და

(ii) სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც გარიგების პარტნიორის პროფესიული შეფასებით კონსულტაციას საჭიროებს;

ბ) უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდის წევრებმა აუდიტის მიმდინარეობისას გაიარეს სათანადო კონსულტაცია, როგორც გარიგების გუნდის ფარგლებში, ისე შესაფერისი დონის სხვა პირებთან ფირმაში ან მის გარეთ.

გ) უნდა დაადგინოს, რომ ასეთი კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბები და კონსულტაციის შედეგად გამოტანილი დასკვნები შეთანხმებულია კონსულტაციის გამწევ მხარესთან; და

დ) უნდა დარწმუნდეს, რომ შეთანხმებული დასკვნები პრაქტიკაში განხორციელდა.

გარიგების ხარისხის მიმოხილვა

36. აუდიტის გარიგებისთვის, რომლისთვისაც სავალდებულოა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება, გარიგების პარტნიორმა: (იხ. პუნქტი გ103)

ა) უნდა დაადგინოს, რომ დანიშნულია გარიგების ხარისხის მიმომხილველი;

ბ) უნდა ითანამშრომლოს გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან და ინფორმაცია მიაწოდოს გარიგების გუნდის სხვა წევრებსაც მიმომხილველთან თანამშრომლობასთან დაკავშირებით მათი პასუხისმგებლობის შესახებ;

გ) გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან ერთად უნდა განიხილოს აუდიტის პროცესში ჩატარებული ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა და აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შორის, ისინიც, რომლებიც გამოვლინდა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ეტაპზე; და

დ) არ უნდა დაათარიღოს აუდიტორის დასკვნა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დასრულებამდე. (იხ. პუნქტები გ104 – გ106)

აზრთა სხვადასხვაობა

37. თუ აზრთა სხვადასხვაობა წარმოიშვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის, ანდა გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ან იმ პირებს შორის, რომლებიც ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში გარკვეულ ფუნქციებს ასრულებენ, მათ შორის, კონსულტაციის გამწევ პირებთან, გარიგების გუნდმა უნდა იმოქმედოს ფირმის იმ პოლიტიკის ან პროცედურების შესაბამისად, რომლებიც ეხება აზრთა სხვადასხვაობას და მათ გადაჭრას. (იხ. პუნქტები გ107 – გ108)

38. გარიგების პარტნიორმა:

    ა) თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა წარმოქმნილ აზრთა სხვადასხვაობაზე რეაგირებასა და მის გადაჭრაზე ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შესაბამისად;

    ბ) უნდა დაადგინოს, რომ დასკვნები გამოტანილია, დოკუმენტებში აისახა და პრაქტიკაში განხორციელდა; და

    გ) არ უნდა დაათარიღოს აუდიტორის დასკვნა მანამ, სანამ არ გადაწყდება ყველანაირი აზრთა სხვადასხვაობა.

მონიტორინგი და რემედიაცია

39. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა: (იხ. პუნქტები გ109 – გ112)

    ა) ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შედეგების შესახებ ფირმის მიერ მოწოდებული ინფორმაციის, მათ შორის, შესაბამის შემთხვევაში, ქსელისა და ქსელის ფირმების მონიტორინგის და რემედიაციის პროცესის შედეგად მიღებული ინფორმაციის, გააზრებაზე.

    ბ) 39-ე პუნქტში მითითებული ინფორმაციის რელევანტურობისა და აუდიტის გარიგებაზე მისი ზემოქმედების დადგენასა და შესაბამისი ზომების გატარებაზე; და

    გ) აუდიტის გარიგების მიმდინარეობისას სიფხიზლის შენარჩუნებაზე ისეთ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც შესაძლოა რელევანტური იყოს ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესისთვის და ასეთი ინფორმაციის მიწოდებაზე ამ პროცესზე პასუხისმგებელი პირებისთვის.

საერთო პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე

40. აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ მას თავის თავზე ჰქონდა აღებული პასუხისმგებლობა აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე. ამისათვის გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ: (იხ. პუნქტები გ113– გ116)

    ა) გარიგების პარტნიორის ჩართულობა აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში საკმარისი და ადეკვატური იყო იმ დონეზე, რომ მას აქვს საფუძველი იმის დასადგენად, ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა და გამოტანილი დასკვნები არის თუ არა გარიგების ხასიათისა და გარემოებების შესაფერისი; და

    ბ) აუდიტის გარიგების ხასიათი და გარემოებები, მათი ნებისმიერი ცვლილება და ფირმის შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები გათვალისწინებულია ასს 220-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

დოკუმენტაცია

41. ასს 230-ის[11] გამოყენებისას აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს: (იხ. პუნქტები გ117-120)

    ა) გამოვლენილი საკითხები, პერსონალთან ერთად ჩატარებული შესაფერისი განხილვები და გამოტანილი დასკვნები, რომლებიც ეხება:

        (i) სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან, მათ შორის, დამოუკიდებლობის შესახებ მოთხოვნებთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობების შესრულებას;

        (ii) დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას;

    ბ) აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში ჩატარებული კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბები, ამის შედეგად გამოტანილი დასკვნები და როგორ მოხდა პრაქტიკაში მათი რეალიზება;

    გ) ინფორმაცია იმის თაობაზე, რომ გარიგების ხარისხის მიმოხილვა დასრულდა არაუგვიანეს აუდიტორის დასკვნის თარიღისა, თუ სავალდებულოა მოცემული აუდიტის გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება.

---

11. ასს 230, მე-8 -11 პუნქტები და გ6.

***

გამოყენება და სხვა ახსნა - განმარტებითი მასალა

ასს 220-ის მოქმედების სფერო (იხ. 1-ელი პუნქტი)

გ1. ასს 220 ვრცელდება ფინანსური ანგარიშგების ყველა აუდიტზე, მათ შორის, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზეც. ასს 600[12] ეხება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ საკითხებს, როდესაც აუდიტში მონაწილეობენ კომპონენტის აუდიტორები. გარემოებების შესაბამისად ადაპტირების შემთხვევაში, ასს 600-ის გამოყენება შესაძლოა სასარგებლო იყოს ასევე იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გარიგების გუნდის შემადგენლობაში სხვა ფირმიდან მოწვეული პირები არიან. მაგალითად, როდესაც ასეთი პირი ესწრება ფიზიკურ ინვენტარიზაციას, ძირითადი საშუალებების ინსპექტირებას ან აუდიტის პროცედურებს ატარებს საერთო მომსახურების ცენტრში გარიგების გუნდისგან შორს მდებარე ტერიტორიაზე.

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი (იხ. მე-2–9 პუნქტები)

გ2. ხმსს 1 ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას ხარისხის მართვის სისტემის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე.

გ3. ფირმები ან ეროვნული მოთხოვნები შესაძლოა იყენებდნენ განსხვავებულ ტერმინოლოგიას ან საფუძვლებს ხარისხის მართვის სისტემის კომპონენტების აღსაწერად. ხარისხის მართვის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირების შესახებ ფირმის პასუხისმგებლობებთან დაკავშირებული ეროვნული მოთხოვნები მიიჩნევა, რომ ხმსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია, თუ ისინი ითვალისწინებს ხმსს 1-ის მოთხოვნებს და ფირმას ავალდებულებს ხმსს 1-ის მიზნის მიღწევას.

გარიგების გუნდის პასუხისმგებლობები ფირმის ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით (იხ. მე-4 პუნქტი)

გ4. ხარისხის მართვა გარიგების დონეზე გამყარებულია ფირმის ხარისხის მართვის სისტემით და ითვალისწინებს აუდიტის გარიგების

12. ასს 600 _ *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“.*

ხასიათსა და გარემოებებს. ხმსს 1-ის თანახმად ფირმა პასუხისმგებელია, გარიგების გუნდს მიაწოდოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც წევრებს გარიგების შესრულებასთან დაკავშირებული თავიანთი პასუხისმგებლობების გაგებისა და რეალიზების საშუალებას მისცემს. მაგალითად, ასეთი ინფორმაცია შესაძლოა მოიცავდეს პოლიტიკას ან პროცედურებს, რომლებიც ეხება კონსულტაციების გავლას დადგენილ პირებთან გარკვეულ სიტუაციებში, რომლებთანაც დაკავშირებულია რთული ეთიკური ან ტექნიკური საკითხები, ან ფირმის მიერ დანიშნული ექსპერტების ჩართვას კონკრეტულ გარიგებებში კონკრეტულ საკითხებთან დაკავშირებით აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად (მაგ., ფირმას შეუძლია მიუთითოს, რომ საფინანსო დაწესებულებების აუდიტის დროს მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის რეზერვის აუდიტში ჩართული უნდა იყვნენ ფირმის მიერ განსაზღვრული კრედიტის სფეროს ექსპერტები).

გ5. ფირმის დონის საპასუხო ზომები შესაძლოა მოიცავდეს ქსელის ან ქსელის სხვა ფირმების, ან ქსელში შემავალი სხვა სტრუქტურების ან ორგანიზაციების მიერ დადგენილ პოლიტიკას ან პროცედურებს (ქსელის მოთხოვნები და ქსელის მომსახურება უფრო დეტალურად აღწერილია ხმსს 1-ში, კერძოდ, ნაწილში „ქსელის მოთხოვნები ან ქსელის მომსახურება).[13] წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ეყრდნობა წინაპირობას იმის შესახებ, რომ ფირმაა პასუხისმგებელი აუცილებელი ზომების გატარებაზე, რომლებიც გარიგების გუნდებს ქსელის მოთხოვნების ან მომსახურების დანერგვის ან გამოყენების საშუალებას მისცემს აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით (მაგალითად, ქსელის ფირმისთვის შემუშავებული აუდიტის მეთოდოლოგიის გამოყენების მოთხოვნა). ხმსს 1-ის თანახმად, ფირმას ევალება იმის დადგენა, ქსელის მოთხოვნები ან ქსელის მომსახურება რამდენად მიესადაგება ფირმის ხარისხის მართვის სისტემას და როგორ მოხდება მათი გათვალისწინება სისტემაში.[14]

გ6. ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ფირმის დონის ზოგიერთი საპასუხო ზომა არ ტარდება ცალკეული გარიგების დონეზე, მაგრამ, მიუხედავად ამისა, დაკავშირებულია წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესრულებასთან. მაგალითად, ასს 220-ის მოთხოვნების შესრულებისას გარიგების გუნდს შეუძლია შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებულ ფირმის დონის საპასუხო ზომებზე დაყრდნობა:

13. ხმსს 1, პუნქტი 49 (ბ).

14. ხმსს 1, პუნქტი 49 (ა).

- პერსონალის დაქირავებისა და პროფესიული სწავლების პროცესები;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) გამოყენება, რომლებიც ხელს უწყობს ფირმის დამოუკიდებლობის მონიტორინგის პროცესს;
- სტ გამოყენებითი პროგრამების შემუშავება, რომლებიც ხელს უწყობს დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას; და
- აუდიტის მეთოდოლოგიებისა და შესაბამისი ინსტრუმენტების და მითითებების შემუშავება.

გ7. თითოეული აუდიტის გარიგების სპეციფიკური ხასიათისა და გარემოებების და ასევე იმ ცვლილებების გამო, რომლებიც შესაძლოა წარმოიქმნას გარიგების შესრულების პროცესში, ფირმა ვერ შეძლებს გარიგების დონისთვის ხარისხის ყველა პოტენციური რისკის იდენტიფიკაციას ან ყველა რელევანტური ან სათანადო საპასუხო ზომის განსაზღვრას. შესაბამისად, გარიგების გუნდი პროფესიული განსჯის შედეგად ადგენს, აუცილებელია თუ არა ფირმის პოლიტიკითა და პროცედურებით განსაზღვრული ზომების გარდა დამატებით სხვა საპასუხო ზომების განსაზღვრა და გატარება ასს 220-ის მიზნების რეალიზებისთვის.[15]

გ8. გარიგების გუნდის გადაწყვეტილებაზე, რომელიც ეხება გარიგების დონეზე გასატარებელი საპასუხო ზომების აუცილებლობას (ხოლო თუ აუცილებელია, კონკრეტული ზომების განსაზღვრას), გავლენას ახდენს ამ ასს-ის მოთხოვნები, გარიგების გუნდის წარმოდგენა/შეხედულებები გარიგების ხასიათისა და გარემოებების შესახებ და აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება. მაგალითად, გარიგების შესრულების დროს შესაძლოა თავი იჩინოს მოულოდნელმა გარემოებებმა, რის გამოც გარიგების პარტნიორმა შესაძლოა მოითხოვოს დამატებით სხვა სათანადო გამოცდილების მქონე პერსონალის ჩართვა გარიგების გუნდში თავდაპირველად დანიშნულ ან ხელმისაწვდომ პერსონალთან ერთად.

15. ასს 200 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა პროფესიული განსჯა გამოიყენოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს.

გ9. შესაძლოა განსხვავებული იყოს გარიგების გუნდის ძალისხმევის ფარდობითი ბალანსი, რაც აუცილებელია წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესასრულებლად (ე.ი. ბალანსი ფირმის საპასუხო ზომების გატარებასა და ფირმის პოლიტიკითა და პროცედურებით გათვალისწინებული ზომების გარდა კონკრეტულ გარიგებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური საპასუხო ზომების განსაზღვრასა და გატარებას შორის). მაგალითად, ფირმას შეუძლია დაამუშაოს აუდიტის პროგრამა აუდიტის კონკრეტული გარიგებებისთვის (მაგ., ამა თუ იმ დარგისთვის შესაფერისი აუდიტის პროგრამა). ასეთ შემთხვევაში, შესაძლოა საკმარისი იყოს მხოლოდ ჩასატარებელი პროცედურების ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრა და საჭირო არ იყოს აუდიტის პროგრამაში გარიგების დონეზე ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების დამატება, ან მცირე რაოდენობის პროცედურების დამატება იყოს აუცილებელი. მეორე მხრივ, გარიგების გუნდის ქმედებები, რომლებიც გამიზნულია გარიგების შესრულებასთან დაკავშირებული წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების დაცვის უზრუნველსაყოფად, შესაძლოა მიმართული იყოს უფრო ისეთი საპასუხო ზომების დაგეგმვასა და გატარებაზე გარიგების დონეზე, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული გარიგების ხასიათსა და გარემოებებს (მაგ., პროცედურების დაგეგმვა და ჩატარება არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებზე რეაგირების მიზნით, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის ფირმის აუდიტის პროგრამებში).

გ10. ამ ასს-ის მოთხოვნების შესრულებისას, ჩვეულებრივ, გარიგების გუნდს შეუძლია დაეყრდნოს ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებს, თუკი:

- გარიგების გუნდის ცოდნა ან პრაქტიკული გამოცდილება არ მიუთითებს იმაზე, რომ ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები ეფექტიანად არ ასახავს კონკრეტული გარიგების ხასიათსა და გარემოებებს; ან
- ასეთი პოლიტიკის ან პროცედურების ეფექტიანობის შესახებ ფირმის ან სხვა მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაცია სხვა რამეზე არ მეტყველებს (მაგ., ფირმის მონიტორინგის ღონისძიებებიდან, გარე ინსპექტირებიდან ან სხვა შესაფერისი წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია მიუთითებს, რომ ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები არ მუშაობს ეფექტიანად).

გ11. თუ გარიგების პარტნიორისთვის ცნობილი გახდება (მათ შორის, გარიგების გუნდის სხვა წევრებისგან), რომ ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ფირმის საპასუხო ზომები ეფექტუ-

რი არ არის კონკრეტული გარიგებისთვის, ან გარიგების პარტნიორს არ შეუძლია ფირმის პოლიტიკაზე ან პროცედურებზე დაყრდნობა, გარიგების პარტნიორი ამის შესახებ დროულად აცნობებს ფირმას 39(გ) პუნქტის შესაბამისად, ვინაიდან ასეთი ინფორმაცია სასარგებლო და მნიშვნელოვანია ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესისთვის. მაგალითად, თუ გარიგების გუნდის წევრი დაადგენს, რომ აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფის უსაფრთხოებას ნაკლი აქვს, სათანადო პერსონალისთვის ამ ინფორმაციის დროული მიწოდება ფირმას სათანადო ზომების მიღების საშუალებას მისცემს აუდიტის პროგრამის განახლების ან ახალი პროგრამის შექმნის მიზნით. საკმარის და ადეკვატურ რესურსებთან დაკავშირებით დამატებითი ინფორმაციისთვის იხ. ასევე გ70 პუნქტი.

გარიგების დონეზე ხარისხის მართვისთვის რელევანტური ინფორმაცია (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ12. სხვა ასს-ების მოთხოვნების შესრულებისას აუდიტორმა შესაძლოა მოიპოვოს გარიგების დონეზე ხარისხის მართვისთვის შესაფერისი ინფორმაცია. მაგალითად, ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[16] შესაბამისად სუბიექტისა და მისი გარემოს სავალდებულო შესწავლის შედეგად შესაძლებელია აუდიტორმა მოიპოვოს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესასრულებლად რელევანტური ინფორმაცია. ასეთი ინფორმაცია შესაძლოა სასარგებლო იყოს შემდეგი საკითხების მოსაგვარებლად:

- აუდიტის კონკრეტულ სფეროებში გამოსაყენებელი რესურსების ხასიათის განსაზღვრისთვის, როგორიცაა სათანადო გამოცდილების მქონე გუნდის წევრების გამოყენება მაღალრისკიან სფეროებში ან ექსპერტების ჩართვა რთული საკითხების გადაწყვეტაში;
- აუდიტის კონკრეტულ სფეროებზე გასანაწილებელი რესურსების რაოდენობის დასადგენად, მაგალითად, გუნდის წევრების რაოდენობის, რომელთაც დაევალებათ ფიზიკურ ინვენტარიზაციაზე დასწრება სხვადასხვა ადგილზე;
- გუნდის წევრების მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის დასადგენად არსებითი

16. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“.*

უზუსტობის რისკების შეფასების საფუძველზე; ან

- ბიუჯეტით განსაზღვრული აუდიტის საათების გასანაწილებლად, მათ შორის, უფრო მეტი დროის გამოყოფა და გუნდის უფრო გამოცდილი წევრების ჩართვა იმ სფეროებში, სადაც არსებითი უზუსტობის უფრო მეტი რისკები არსებობს ან გამოვლენილი რისკების აუდიტორისეული შეფასებები შედარებით მაღალია.

გრადაცია (იხ. მე-2 და მე-8 პუნქტები)

გ13. შედარებით პატარა ფირმაში, ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა პირდაპირ იყოს მითითებული კონკრეტული გარიგების პარტნიორი, რომელსაც ევალება ფირმის ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის ბევრი საპასუხო ზომის განსაზღვრა ფირმის სახელით, რადგან ეს შეიძლება უფრო ეფექტური მიდგომა იყოს საპასუხო ზომების განსაზღვრისა და გატარებისთვის ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში. გარდა ამისა, მცირე ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა ნაკლებად ფორმალური იყოს. მაგალითად, ძალიან პატარა ფირმაში, რომელიც შედარებით მცირე რაოდენობის აუდიტის გარიგებებს ასრულებს, ფირმას შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ აუცილებელი არ არის ფირმის დონის სისტემის შექმნა დამოუკიდებლობის მონიტორინგის განსახორციელებლად და ამის ნაცვლად დამოუკიდებლობის მონიტორინგს ატარებს გარიგების პარტნიორი ცალკეული გარიგების დონეზე.

გ14. გარიგების გუნდის სხვა წევრების სამუშაოს ხელმძღვანელობასთან, ზედამხედველობასა და მიმოხილვასთან დაკავშირებული მოთხოვნები მხოლოდ იმ შემთხვევაში გამოიყენება, თუ გარიგების გუნდში გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა წევრებიც არიან.

განმარტებები

გარიგების გუნდი (იხ. პუნქტი 12 (დ))

გ15. გარიგების გუნდის დაკომპლექტება შესაძლებელია სხვადასხვა ფორმით. მაგალითად, გარიგების გუნდის წევრების გეოგრაფიული ადგილმდებარეობა შესაძლოა ერთი და იგივე იყოს ან სხვადასხვა და შესაძლოა ისინი გაერთიანებული იყვნენ ჯგუფებში სამუშაოს მიხედვით. იმის მიუხედავად, როგორ არის გარიგების გუნდი ორგანიზებული, ნებისმიერი პირი, რომელიც კონკრეტულ აუდიტის გარიგე-

ბასთან დაკავშირებით აუდიტის პროცედურებს ატარებს[17] არის გარიგების გუნდის წევრი.

გ16. გარიგების გუნდის განმარტება მიმართულია ფიზიკურ პირებზე, რომლებიც აუდიტის პროცედურებს ატარებენ აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით. აუდიტორის მოსაზრებისა და დასკვნის გასამყარებლად აუცილებელი აუდიტის მტკიცებულებები ძირითადად მოიპოვება აუდიტის განმავლობაში ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად.[18] აუდიტის პროცედურები შედგება რისკის შეფასების პროცედურებისა[19] და დამატებითი აუდიტის პროცედურებისგან.[20] როგორც განმარტებულია ასს 500-ში, აუდიტის პროცედურები მოიცავს ინსპექტირებას, დაკვირვებას, დადასტურებას, ხელახალ გამოთვლას, ხელახალ შესრულებას, ანალიზურ პროცედურებსა და გამოკითხვას და ხშირად ჩამოთვლილი პროცედურების კომბინაციას.[21] სხვა ასს-ებიც შესაძლოა მოიცავდეს აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილ კონკრეტულ პროცედურებს, მაგალითად ასს 520.[22]

გ17. გარიგების გუნდი ფორმირებულია ფირმის პერსონალის საფუძველზე, მაგრამ მისი წევრები შესაძლოა სხვა პირებიც იყვნენ, რომლებიც აუდიტის პროცედურებს ატარებენ და არიან წარმომადგენლები:

ა) ქსელის ფირმის; ან

ბ) ფირმის, რომელიც არ არის ქსელის ფირმა, ან მომსახურების პროვაიდერის.[23]

მაგალითად, სხვა ფირმის წარმომადგენელი პირი შესაძლოა აუდიტის პროცედურებს ატარებდეს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჯგუფის აუდიტში, ესწრებოდეს მარაგების ფიზიკურ ინვენ-

17. ასს 500 – *„აუდიტის მტკიცებულება“,* პუნქტი გ10.

18. ასს 200, პუნქტი გ30.

19. რისკის შეფასების პროცედურებთან დაკავშირებით მოთხოვნებს ადგენს ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს).

20. ასს 330 *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის“* _ ადგენს მოთხოვნებს დამატებით აუდიტის პროცედურებთან დაკავშირებით, მათ შორის კონტროლის ტესტებისა და ძირითადი პროცედურებისთვის.

21. ასს 500, პუნქტები გ14 - გ25.

22. ასს 520 – *„ანალიზური პროცედურები“.*

23. ხმსს 1, პუნქტი 16(ქ).

ტარიზაციას ან ატარებდეს ფიზიკურად არსებული გრძელვადიანი აქტივების ინსპექტირებას შორს მდებარე ობიექტზე.

გ18. გარიგების გუნდის შემადგენლობაში შესაძლოა იყვნენ ასევე მომსახურების ცენტრებიდან მოწვეული პირები, რომლებიც აუდიტის პროცედურებს ატარებენ. მაგალითად, ფირმას შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ სათანადო უნარ-ჩვევების მქონე პერსონალისგან დაკომპლექტებული ჯგუფი შეასრულებს კონკრეტულ დავალებებს, რომლებიც, თავისი ბუნებით, განმეორებადი ან სპეციალიზებულია და, ამგვარად, გარიგების გუნდის შემადგენლობაში ასეთი პირებიც შედიან. მომსახურების ცენტრები შესაძლოა შექმნილი იყოს ფირმის, ქსელის ან იმავე ქსელში შემავალი სხვა ფირმების, სტრუქტურების ან ორგანიზაციების მიერ. მაგალითად, გარე დადასტურების პროცედურების ჩასატარებლად შესაძლოა იყენებდნენ ცენტრალიზებულ ქვედანაყოფს.

გ19. გარიგების გუნდების შემადგენლობაში შესაძლოა იყვნენ პირები, რომლებსაც ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროში გააჩნიათ ცოდნა და გამოცდილება და აუდიტის პროცედურებს ატარებენ მოცემულ აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით, მაგალითად, მოგების გადასახადების აღრიცხვის სპეციალისტები ან ავტომატიზებული ინსტრუმენტებითა და მეთოდებით მიღებული კომპლექსური ინფორმაციის ანალიზის სპეციალისტები, რომელიც ტარდება უჩვეულო ან მოულოდნელი ურთიერთკავშირების/თანაფარდობების გამოსავლენად. თუმცა, ასეთი ცოდნისა და გამოცდილების მქონე პირი არ მიიჩნევა გარიგების გუნდის წევრად, თუკი კონკრეტულ გარიგებაში მისი მონაწილეობა მხოლოდ კონსულტაციით შემოიფარგლება. კონსულტაციებთან დაკავშირებული საკითხები განხილულია 35-ე პუნქტსა და გ100 – გ102 პუნქტებში.

გ20. თუ აუდიტის გარიგება გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებას ექვემდებარება, გარიგების გუნდის წევრად არ მიიჩნევა არც გარიგების ხარისხის მიმომხილველი და არც სხვა პირი, რომელიც გარიგების ხარისხის მიმოხილვას ატარებს. ასეთ პირებზე შესაძლოა ვრცელდებოდეს დამოუკიდებლობის სპეციფიკური მოთხოვნები.

გ21. შიდა აუდიტორი, რომელიც უშუალო დახმარებას უწევს გარე აუდიტორს და აუდიტორის გარე ექსპერტი, რომლის სამუშაოც გამოიყენება გარიგებაში, არ არიან გარიგების გუნდის წევრები.[24] ასს

24. იხ. ასს 620, მე-12-13 პუნქტები და ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს), 21 – 25-ე პუნქტები.

610 (გადასინჯული 2013 წელს) და ასს 620 მოიცავს მოთხოვნებსა და მითითებებს ისეთი შემთხვევებისთვის, შესაბამისად, როდესაც აუდიტორი იყენებს შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოს პირდაპირი დახმარების სახით ან გარე ექსპერტის სამუშაოს. ზემოაღნიშნული ასს-ების მოთხოვნების შესასრულებლად აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმ შიდა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს შესახებ, რომელიც მას უშუალო დახმარებას უწევს და აუდიტის პროცედურები ჩაატაროს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოსთან დაკავშირებით.

გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობები (იხ. პუნქტები მე-9 და 12(დ))

გ22. როდესაც წინამდებარე ასს მკაფიოდ მიუთითებს, რომ ესა თუ ის მოთხოვნა ან პასუხისმგებლობა გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს, გარიგების პარტნიორს მოთხოვნის შესასრულებლად შესაძლოა დასჭირდეს ინფორმაციის მოპოვება ფირმის ან გარიგების გუნდის სხვა წევრებისგან (მაგ., ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა სტანდარტით მოთხოვნილი გადაწყვეტილების მისაღებად ან განსჯის განსახორციელებლად). მაგალითად, გარიგების პარტნიორს ევალება იმის დადგენა, რომ გარიგების გუნდის წევრებს ერთობლივად აქვთ აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები. იმის შესაფასებლად, რამდენად შესაფერისია გარიგების გუნდის კომპეტენცია და შესაძლებლობები, გარიგების პარტნიორს შესაძლოა დასჭირდეს გარიგების გუნდის მიერ შეგროვებული ან ფირმის ხარისხის მართვის სისტემიდან მიღებული ინფორმაცია.

ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების გამოყენება გარიგების გუნდის წევრების მიერ (იხ. პუნქტები მე-9, 12(დ) და მე-17)

გ23. ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში, ფირმის თანამშრომელი გარიგების გუნდის წევრები პასუხისმგებელნი არიან აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების პრაქტიკაში განხორციელებაზე. ვინაიდან სხვა ფირმიდან მოწვეული გარიგების გუნდის წევრები არ არიან გარიგების პარტნიორის ფირმის არც პარტნიორები და არც თანამშრომლები, მათზე ვერ გავრცელდება ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა ან

ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები. გარდა ამისა, სხვა ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა არ იყოს გარიგების პარტნიორის ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების მსგავსი. მაგალითად, შესაძლოა განსხვავებული იყოს გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობასთან, ზედამხედველობასა და მიმოხილვასთან დაკავშირებული პოლიტიკა ან პროცედურები, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც სხვა ფირმა გარიგების პარტნიორის ფირმისგან განსხვავებული სამართლებრივი სისტემის, ენის ან კულტურის მქონე იურისდიქციაში მდებარეობს. შესაბამისად, თუ გარიგების გუნდში არიან პირები სხვა ფირმიდან, შესაძლოა ფირმას ან გარიგების პარტნიორს განსხვავებული ზომების მიღება დასჭირდეს ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების რეალიზებისთვის ამ პირთა სამუშაოსთან მიმართებით.

გ24. კერძოდ, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები ფირმას ან გარიგების პარტნიორს შესაძლოა ფირმის პერსონალის მიმართ გამოსაყენებელი პოლიტიკისა და პროცედურებისგან განსხვავებული ზომების გატარებას ავალდებულებდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც არკვევენ, სხვა ფირმიდან მოწვეული პირი:

- არის თუ არა აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენციისა და შესაძლებლობების მქონე. მაგალითად, ამ პირზე არ გავრცელდება ფირმის პერსონალის დაქირავებისა და სწავლების პროცესები და, მაშასადამე, ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა მითითებული იყოს, რომ ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილების მიღება შესაძლებელია სხვა საშუალებით, მაგალითად ინფორმაციის მოპოვებით სხვა ფირმიდან, ან ლიცენზიის გამცემი ან სარეგისტრაციო ორგანოდან. ასს 600-ის მე-19 და გ38 პუნქტები შეიცავს მითითებებს კომპონენტის აუდიტორების კომპეტენციისა და შესაძლებლობების შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად;
- იცნობს თუ არა ჯგუფის აუდიტის გარიგებისთვის შესაფერის ეთიკურ მოთხოვნებს. მაგალითად, ამ პირზე არ გავრცელდება სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების სწავლებისთვის დადგენილი ფირმის პროცესი. ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა მითითებული იყოს, რომ ამის დადგენა შესაძლებელია სხვა საშუალებით, როგორიცაა ამ პირისთვის ინფორმაციის, სახელმძღვანელოების ან ინსტრუქციების მიწოდება, რომლებიც შეიცავს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების იმ დებულებებს, რომლებიც ეხება მოცემულ აუდიტის გარიგებასა და ამ პირს;

- დაადასტურებს თუ არა თავის დამოუკიდებლობას. მაგალითად, იმ პირებს, რომლებიც არ მიეკუთვნებიან ფირმის პერსონალს, შესაძლოა არ ჰქონდეთ იმის შესაძლებლობა, რომ დამოუკიდებლობის განაცხადები შეავსონ უშუალოდ ფირმის დამოუკიდებლობის სისტემებში. ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა მითითებული იყოს, რომ ასეთ პირებს აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით თავიანთი დამოუკიდებლობის მტკიცებულებების წარმოდგენა შეუძლიათ სხვა ფორმით, როგორიცაა, მაგალითად წერილობითი დასტური.

გ25. როდესაც ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები კონკრეტული ზომების გატარებას მოითხოვს გარკვეულ გარემოებებში (მაგ., კონსულტაციის გავლას კონკრეტული საკითხის შესახებ), შესაძლოა აუცილებელი იყოს ფირმის შესაბამისი პოლიტიკის ან პროცედურების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება იმ პირებისთვის, რომლებიც ფირმის პერსონალს არ მიეკუთვნებიან. მაშინ ასეთი პირები შეძლებენ გარიგების პარტნიორის გაფრთხილებას საჭიროების შემთხვევაში, რაც გარიგების პარტნიორს ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შესრულების საშუალებას მისცემს. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტში, თუ კომპონენტის აუდიტორი ატარებს აუდიტის პროცედურებს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით და გამოავლენს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ რთულ ან სადავო საკითხს, რომელზეც სავალდებულოა კონსულტაციის გავლა[25] ჯგუფის აუდიტორის პოლიტიკის ან პროცედურების შესაბამისად, კომპონენტის აუდიტორი შეძლებს ასეთი საკითხის შესახებ ჯგუფის გარიგების გუნდის ინფორმირებას.

ფირმა (იხ. პუნქტი 12(ე))

გ26. სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში მოცემული „ფირმის“ განმარტება შესაძლოა განსხვავდებოდეს წინამდებარე ასს-ში მოყვანილი განმარტებისგან.

„ქსელი“ და „ქსელის ფირმა“ (იხ. პუნქტები 12(ვ) – 12(ზ))

გ27. სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში მოცემული „ფირმის“, „ქსელის“ ან ქსელის ფირმის“ განმარტებებიც შესაძლოა განსხვავდებოდეს ამ ასს-ში მოყვანილი განმარტებებისაგან. ბესსს-ის კოდექსიც შეიცავს მითითებებს ტერმინებთან „ქსელი“ და „ქსელის ფირმა“ დაკავშირე-

25. იხ. 35-ე პუნქტი.

ბით. ქსელები და ქსელის სხვა ფირმები შეიძლება სხვადასხვაგვარად იყოს ორგანიზებული, მაგრამ ყველა შემთხვევაში ისინი ფირმისთვის გარე მხარეები არიან. ქსელებთან დაკავშირებული წინამდებარე ასს-ის დებულებების გამოყენება ასევე შესაძლებელია ნებისმიერი სტრუქტურის ან ორგანიზაციის მიმართ, რომელიც არ არის ფირმის ნაწილი, მაგრამ არსებობს ქსელში.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე (იხ. მე-13-15 პუნქტები)

საერთო პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე

გ28. ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს ფირმის მმართველობასა და ხელმძღვანელობასთან დაკავშირებული ხარისხის მიზნების დადგენას, რომლებიც ხელს უწყობს ხარისხის მართვის სისტემის შექმნას, დანერგვასა და ფუნქციონირებას. გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე გამყარებულია ფირმის კულტურით, რომელიც წარმოაჩენს ხარისხის მიმართ ერთგულებას. ასს 220-ის მე-13 და მე-14 პუნქტების მოთხოვნების შესრულებისას გარიგების პარტნიორს შეუძლია გარიგების გუნდის სხვა წევრებს უშუალოდ მიაწოდოს ინფორმაცია და ეს ინფორმაცია გაამყაროს პირადი ქცევითა და მოქმედებებით (მაგ., პირადი მაგალითით). კულტურა, რომელიც ხარისხის მიმართ ერთგულებას წარმოაჩენს, შემდგომ ფორმირდება და განმტკიცდება გარიგების გუნდის წევრების მეშვეობით, ვინაიდან ისინი წარმოაჩენენ მოსალოდნელ ქცევას გარიგების შესრულების პროცესში.

გრადაცია

გ29. ხარისხის მიმართ ფირმის ერთგულების დემონსტრირებაზე მიმართული გარიგების პარტნიორის ქმედებების ხასიათი და მასშტაბი შესაძლოა დამოკიდებული იყოს ბევრ ფაქტორზე, მათ შორის, ფირმისა და გარიგების გუნდის სიდიდეზე, სტრუქტურაზე, ფირმის გეოგრაფიულ გაფანტულობასა და სირთულეზე, ასევე აუდიტის გარიგების ხასიათსა და გარემოებებზე. შედარებით მცირე გარიგების გუნდის შემთხვევაში, რომელიც რამდენიმე წევრისგან შედგება, შესაძლოა საკმარისი იყოს სასურველ კულტურაზე ზემოქმედება უშუალო ურთიერთქმედებითა და ქცევით, ხოლო გარიგების უფრო დიდ გუნდში, რომლის წევრებიც მრავალ ადგილას არიან გაფანტული, გაცილებით მეტად ფორმალიზებული კომუნიკაცია იქნება აუცილებელი.

საკმარისი და ადეკვატური ჩართულობა

გ30. აუდიტის გარიგებაში საკმარისი და ადეკვატური ჩართულობის დემონსტრირება გარიგების პარტნიორს სხვადასხვაგვარად შეუძლია, მათ შორის:

- პასუხისმგებლობის აღებით გარიგების გუნდის წევრების სამუშაოს ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის ხასიათზე, ვადებსა და მასშტაბზე და მათი სამუშაოს მიმოხილვაზე ასს 220-ის მოთხოვნების შესაბამისად; და
- ასეთი ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის შეცვლით გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

კომუნიკაცია

გ31. კომუნიკაცია/ინფორმაციის გაცვლა არის საშუალება, რომლის მეშვეობით გარიგების გუნდი დროულად აზიარებს სათანადო ინფორმაციას ამ ასს-ის მოთხოვნების შესასრულებლად და, ამგვარად, ხელს უწყობს აუდიტის გარიგების ხარისხის უზრუნველყოფას. ინფორმაციის გაცვლა შესაძლებელია გარიგების გუნდის წევრებს შორის, ან:

ა) ფირმასთან (მაგ., პირებთან, რომლებიც გარკვეულ ფუნქციებს ასრულებენ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში, მათ შორის, მათთან, ვისაც საბოლოო ან ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრიათ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაზე);

ბ) აუდიტში მონაწილე სხვა პირებთან (მაგ., შიდა აუდიტორები, რომლებიც უშუალო დახმარებას[26] უწევენ გარე აუდიტორს ან აუდიტორის გარე ექსპერტი[27]); და

გ) მხარეებთან, რომლებიც გარე მხარეები არიან ფირმისთვის (მაგ., დამკვეთის ხელმძღვანელობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ან მარეგულირებელი ორგანოები).

გ32. აუდიტის გარიგების ხასიათი და გარემოებები შესაძლოა გავლენას ახდენდეს გარიგების პარტნიორის გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც ეხება გარიგების გუნდის წევრებთან ეფექტური კომუნიკაციის შესაფერისი საშუალებების განსაზღვრას. მაგალითად, სათანადო ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის უზრუნ-

26. იხ. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს), პუნქტი გ41.

27. იხ. ასს 620, პუნქტები 11 (გ) და გ30.

ველსაყოფად ფირმას შეუძლია სტ გამოყენებითი პროგრამების გამოყენება გარიგების გუნდის წევრებს შორის ინფორმაციის გაცვლის ხელშესაწყობად, როდესაც ისინი სამუშაოს ასრულებენ სხვადასხვა გეოგრაფიულ წერტილში.

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ. მე-7 პუნქტი)

გ33. გარიგების პარტნიორი პასუხისმგებელია, გარიგების გუნდის წევრების ყურადღება გაამახვილოს გარიგების გუნდის თითოეული წევრის პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედების მნიშვნელობაზე აუდიტის ჩატარებისას. ზოგიერთი აუდიტის გარიგების პირობები შესაძლოა ზეწოლას ქმნიდეს გარიგების გუნდზე, ხელს უშლიდეს პროფესიული სკეპტიციზმის სათანადოდ გამოვლენას აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისას და ასევე აუდიტის მტკიცებულებების შეფასების პროცესში. მაშასადამე, ასს 300-ის შესაბამისად აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას გარიგების გუნდს შესაძლოა დასჭირდეს იმის განხილვა, არსებობს თუ არა ასეთი პირობები მოცემულ აუდიტის გარიგებაში, ხოლო თუ არსებობს, რა ზომების მიღება შეიძლება დასჭირდეს ფირმას ამგვარი დაბრკოლებების შესასუსტებლად.

გ34. გარიგების დონეზე პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენის ხელშემშლელ ფაქტორებს, სხვასთან ერთად, განეკუთვნება:

- საბიუჯეტო შეზღუდვები, რომლებიც შესაძლოა ხელს უშლიდეს საკმარისად გამოცდილი ან ტექნიკურად კვალიფიციური რესურსების, მათ შორის, ექსპერტების გამოყენებას, რაც აუცილებელია ისეთი სუბიექტების აუდიტისთვის, სადაც ტექნიკური ცოდნა ან სპეციალიზებული უნარები აუცილებელია რისკების ეფექტური შესწავლის, შეფასებისა და მათზე ეფექტურად რეაგირებისთვის და ხელმძღვანელობის არგუმენტირებული ოპონირებისთვის;
- მჭიდრო ვადები, რამაც შესაძლოა უარყოფითი გავლენა იქონიოს როგორც სამუშაოს შემსრულებელთა ქცევაზე, ისე იმ პირებზე, რომლებიც გარიგების გუნდს ხელმძღვანელობას და ზედამხედველობას უწევენ და მიმოიხილავენ მათ სამუშაოს. მაგალითად, გარედან დროის შეზღუდვამ შესაძლოა ხელი შეუშალოს რთული ინფორმაციის ეფექტური ანალიზის ჩატარებას;
- ხელმძღვანელობასთან თანამშრომლობის გარეშე მუშაობა ან ხელმძღვანელობის მხრიდან მიზანშეუწონელი ზეწოლა, რაც, სავარაუდოდ, უარყოფით გავლენას იქონიებს გარიგების გუნდის შესაძლებლობებზე რთული ან სადავო საკით-

ხების გადაჭრის საკითხში;

- სუბიექტისა და მისი გარემოს, მისი შიდა კონტროლის სისტემისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების არასაკმარისი ცოდნა, რამაც შესაძლოა შეზღუდოს გარიგების გუნდის სათანადო განსჯის უნარი და იმის შესაძლებლობა, რომ გაცნობიერებულად დააყენონ ეჭვქვეშ ხელმძღვანელობის მტკიცებები;
- ჩანაწერებზე, სუბიექტის ობიექტებზე, გარკვეულ თანამშრომლებთან, მომწოდებლებთან ან სხვებთან წვდომის სირთულე, რამაც შესაძლოა გარიგების გუნდის მიკერძოება გამოიწვიოს აუდიტის მტკიცებულებების წყაროების შერჩევისას და ასევე უბიძგოს მათ აუდიტის მტკიცებულებების მოძიებისკენ უფრო მარტივად ხელმისაწვდომი წყაროებიდან;
- ავტომატიზებულ ინსტრუმენტებსა და მეთოდებზე გადაჭარბებული მინდობა, რის გამოც გარიგების გუნდმა შესაძლოა კრიტიკულად არ შეაფასოს უდიტის მტკიცებულებები.

გ35. აუდიტორის გაცნობიერებულმა ან გაუცნობიერებელმა მიკერძოებამ შესაძლოა გავლენა იქონიოს გარიგების გუნდის პროფესიულ განსჯაზე, მათ შორის, აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისას, ან აუდიტის მტკიცებულებების შეფასებისას. აუდიტორის გაუცნობიერებელმა მიკერძოებამ შესაძლოა ხელი შეუშალოს პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებას და, მაშასადამე, გარიგების გუნდის პროფესიული განსჯის გონივრულობას ამ ასს-ის მოთხოვნების შესრულებისას. ამგვარი გაუცნობიერებელი მიკერძოების მაგალითებია:

- ხელმისაწვდომობის მიკერძოება, რაც გულისხმობს უფრო მეტი მნიშვნელობის მინიჭების ტენდენციას ისეთ მოვლენებსა თუ გამოცდილებაზე, რასაც უცებ გაიხსენებენ ან ადვილად არის ხელმისაწვდომი;
- დადასტურების მიკერძოება, რაც გულისხმობს უფრო მეტი მნიშვნელობის მინიჭების ტენდენციას იმ ინფორმაციისთვის, რომელიც არსებულ მოსაზრებას ადასტურებს, ვიდრე ისეთი ინფორმაციისთვის, რომელიც ეწინააღმდეგება ან ეჭვქვეშ აყენებს მას;
- ჯგუფური აზროვნება, რაც გულისხმობს ჯგუფის მიერ ცალკეული ინდივიდების ინდივიდუალური კრეატიულობისა და პასუხისმგებლობის უგულებელყოფის ტენდენციას, რის

შედეგადაც გადაწყვეტილებები მიიღება საკმარისი კრიტიკული მსჯელობის/დასაბუთების ან ალტერნატიული ვარიანტების განხილვის გარეშე;

- ზედმეტი თავდაჯერებულობის მიკერძოება, რაც გულისხმობს რისკის, მსჯელობის ან გადაწყვეტილების ზუსტი შეფასების საკუთარი უნარის გადაჭარბებულად შეფასების ტენდენციას;
- ფოკალიზმი („ღუზის ეფექტი“), რაც გულისხმობს მიღებული ინფორმაციის საწყისი (პირველი) ნაწილის დასაყრდენად („ღუზად“) მიჩნევის ტენდენციას, რომლის გავლენით სათანადოდ ვერ ფასდება შემდგომში მიღებული ინფორმაცია;
- ავტომატიზაციისადმი მიკერძოება, რაც გულისხმობს ავტომატიზებული სისტემების მიერ გენერირებული შედეგებისთვის უპირატესობის მინიჭების ტენდენციას მაშინაც კი, თუ საღი აზრი (არგუმენტაცია) ან საწინააღმდეგო ინფორმაცია ეჭვს ბადებს იმის თაობაზე, არის თუ არა ამგვარი შედეგი სანდო ან მიზნისთვის გამოსადეგი.

გ36. გარიგების დონეზე პროფესიული სკეპტიციზმის ხელშემშლელი ფაქტორების ზემოქმედების შესასუსტებლად გარიგების გუნდს შეუძლია, მაგალითად, შემდეგი ზომების მიღება:

- სიფხიზლის შენარჩუნებას აუდიტის გარიგების ხასიათის ან გარემოებების ისეთი ცვლილებების მიმართ, რომლებიც გარდუვალად გამოიწვევს დამატებითი ან განსხვავებული რესურსების საჭიროებას გარიგების შესასრულებლად და დამატებითი ან განსხვავებული რესურსების მოთხოვნას ფირმაში იმ პირებისგან, რომლებიც პასუხს აგებენ გარიგებისთვის რესურსების გამოყოფაზე ან განაწილებაზე;
- გარიგების გუნდისთვის მკაფიო ინფორმაციის მიწოდება ისეთი შემთხვევების ან სიტუაციების შესახებ, როდესაც შედარებით უფრო მაღალია აუდიტორის გაუცნობიერებელი ან გაცნობიერებული მიკერძოების მიმართ მოწყვლადობის ხარისხი (მაგ., სფეროები, რომლებიც უფრო მეტ განსჯას საჭიროებს) და განსაკუთრებული ყურადღების გამახვილება გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრებისგან რჩევის მიღების მნიშვნელობაზე აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისას;
- გარიგების გუნდის შემადგენლობის შეცვლა, მაგალითად, გარიგებაში უფრო გამოცდილი პირების ჩართვის მოთხოვნა,

რომლებსაც უფრო მეტი/ფართო უნარები ან ცოდნა და გამოცდილება გააჩნიათ კონკრეტულ სფეროში;

- გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრების ჩართვა დამკვეთის ხელმძღვანელობის იმ წარმომადგენლებთან ურთიერთობაში, რომლებთანაც ურთიერთობა რთულია ან გამოწვევებით აღსავსე;
- სპეციალიზებული უნარებისა და ცოდნის მქონე გარიგების გუნდის წევრების ან აუდიტორის ექსპერტის ჩართვა გარიგების გუნდის დასახმარებლად აუდიტის რთულ ან სუბიექტურ სფეროებში;
- გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობის ან მიმოხილვის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის შეცვლა ამ პროცესში გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრების ჩართვით, უფრო ხშირი პირადი ზედამხედველობით, ან გარკვეული სამუშაო დოკუმენტების უფრო სიღრმისეული მიმოხილვით, რომლებიც ეხება:
  - აუდიტის რთულ ან სუბიექტური სფეროებს;
  - სფეროებს, რომლებიც რისკის ქვეშ აყენებს აუდიტის ხარისხს;
  - სფეროებს, რომლებთანაც დაკავშირებულია თაღლითობის რისკი; და
  - კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებს.
- მოლოდინის განსაზღვრა გარიგების გუნდის წევრებისთვის, კერძოდ:
  - ნაკლებად გამოცდილი წევრები ხშირად და დროულად უნდა მიმართავდნენ რჩევის მისაღებად გარიგების გუნდის გამოცდილ წევრებს ან გარიგების პარტნიორს; და
  - გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრები ხელმისაწვდომნი უნდა იყვნენ გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრებისთვის აუდიტის გარიგების მიმდინარეობისას და დადებითად და დროულად რეაგირებდნენ მათ მოსაზრებებზე, ასევე რჩევის ან დახმარების თხოვნაზე.
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება, როდესაც გარიგების გუნდი მიზანშეუწონელ ზეწოლას განიცდის ხელმძღვანელობის მხრიდან ან პრობლემებს აწყდება დო-

კუმენტებთან, სუბიექტის ობიექტებთან, გარკვეულ თანამშრომლებთან, მომხმარებლებთან, მომწოდებლებთან ან სხვა პირებთან წვდომის საკითხში, ვისგანაც შესაძლებელია აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.

პროცედურების ან ამოცანების შესრულების, ან ზომების გატარების დელეგირება გარიგების გუნდის სხვა წევრებზე (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ37. როდესაც პროცედურების ან ამოცანების შესრულება, ან ზომების გატარება დავალებული აქვთ გარიგების გუნდის სხვა წევრებს, გარიგების პარტნიორს სხვადასხვაგვარად შეუძლია აუდიტის გარიგებაში საკმარისი და ადეკვატური ჩართულობის დემონსტრირება, მათ შორის, შემდეგი საშუალებებით:

- დავალების შემსრულებელ პირთა ინფორმირება მათი პასუხისმგებლობისა და უფლებამოსილების, სამუშაოს მოცულობისა და მიზნების შესახებ; ასევე ნებისმიერი აუცილებელი ინსტრუქციისა და სხვა სათანადო ინფორმაციის მიწოდება;
- დავალების შემსრულებელი პირების ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა;
- დავალების შემსრულებელი პირების სამუშაოს მიმოხილვა მათ მიერ გამოტანილი დასკვნების შესაფასებლად, 29–34-ე პუნქტების მოთხოვნების შესრულებასთან ერთად.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული (იხ. პუნქტები 16-21-ე)

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (იხ. პუნქტები 1-ელი, 16-21-ე))

გ38. ასს 200[28] აუდიტორს ავალდებულებს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დაცვას, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შესაძლოა განსხვავდებოდეს გარიგების ხასიათისა და გარემოებების მიხედვით. მაგალითად, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული გარკვეული მოთხოვნები შესაძლოა ეხებოდეს მხოლოდ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების აუდიტს. ასს 600, წინამდებარე ასს-ით

28. ასს 200, პუნქტები მე-14 და გ16 – გ19.

განსაზღვრული მოთხოვნების გარდა, დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს მოიცავს კომპონენტის აუდიტორებისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესახებ ინფორმირებასთან დაკავშირებით.

გ39. აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით, ზოგიერთი კანონი, სხვა ნორმატიული აქტი ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნების გარკვეული ასპექტები, მაგალითად, რომლებიც კანონმდებლობის დარღვევას ეხება, შესაძლოა დაკავშირებული იყოს გარიგებასთან, მაგალითად, ის კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც ფულის გათეთრებას, კორუფციას ან მექრთამეობას ეხება.

გ40. ფირმის საინფორმაციო სისტემა და ფირმის მიერ უზრუნველყოფილი რესურსები გარიგების გუნდს შესაძლოა დაეხმაროს კონკრეტული აუდიტის გარიგების ხასიათსა და გარემოებებთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნების გააზრებასა და შესრულებაში. მაგალითად, ფირმას შეუძლია:

- დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს გარიგების გუნდებს;
- გარიგების გუნდებისთვის ჩაატაროს ტრენინგები სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესახებ;
- შეიმუშაოს სახელმძღვანელოები და მითითებები (ე.ი. ინტელექტუალური რესურსები), რომლებიც შეიცავს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დებულებებს და მითითებებს იმის თაობაზე, როგორ გამოიყენება ეს დებულებები ფირმისა და მისი გარიგებების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით;
- დაავალოს პერსონალს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესრულების მართვა და მონიტორინგი (მაგ., ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს დამოუკიდებლობის მოთხოვნების შესრულების შესახებ წერილობითი დასტურის მოპოვებას სულ მცირე ყოველწლიურად მაინც მთელი პერსონალისგან, რომელსაც სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად დამოუკიდებლობა მოეთხოვებათ) ან უზრუნველყოს კონსულტაციის ორგანიზება სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ;
- გარიგების გუნდის წევრებისთვის დააწესოს პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც მათ დაავალდებულებს შესაფერისი და საიმედო ინფორმაციის მიწოდებას შესაბამისი მხარეებისთვის ფირმაში ან გარიგების პარტნიორისთვის, კერძოდ,

რომელიც ითვალისწინებს, რომ გარიგების გუნდმა:

- ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს ფირმას დამკვეთის გარიგებებისა და მომსახურებების, მათ შორის, არამარწმუნებელი მომსახურების შესახებ, რათა ფირმამ შეძლოს დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოვლენა გარიგების პერიოდისა და განსახილველი საგნით მოცული პერიოდის განმავლობაში;
- ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს ფირმას ისეთი გარემოებებისა და ურთიერთობების შესახებ, რომლებმაც შესაძლოა საფრთხე შეუქმნას დამოუკიდებლობას, რათა ფირმამ შეაფასოს, არის თუ არა ასეთი საფრთხე მისაღები დონის, ხოლო თუ არ არის, რეაგირება მოახდინოს მასზე _ ან აღმოფხვრას, ან მისაღებ დონემდე შეამციროს;
- დროულად აცნობოს ფირმას სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების ნებისმიერი დარღვევის ფაქტის შესახებ.

გ41. გარიგების პარტნიორს გ40 პუნქტში აღწერილი ინფორმაცია, ინფორმირებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები და რესურსები შეუძლია გაითვალისწინოს იმის დასადგენად, შეუძლია თუ არა გარიგების პარტნიორს ფირმის პოლიტიკაზე ან პროცედურებზე დაყრდნობა სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესრულებისას.

გ42. გარიგების გუნდის წევრებს შორის ღია და ჯანსაღმა კომუნიკაციამ სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესახებ ინფორმაციის გაცვლასთან დაკავშირებით შესაძლოა ასევე ხელი შეუწყოს:

- გარიგების გუნდის წევრების ყურადღების გამახვილებას იმ ეთიკურ მოთხოვნებზე, რომლებიც შესაძლოა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს აუდიტის კონკრეტული გარიგებისთვის; და
- გარიგების პარტნიორის ინფორმირებას ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც სასარგებლოა გარიგების გუნდისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნების გასააზრებლად და შესასრულებლად და ასევე ფირმის შესაბამისი პოლიტიკის ან პროცედურების შესასრულებლად.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოვლენა და შეფასება (იხ. პუნქტები მე-17–18)

გ43. ხმსს 1-ის თანახმად, ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ფირმის საპასუხო ზომები, რომლებიც სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებს, მათ შორის, გარიგების გუნდის წევრების დამოუკიდებლობას ეხება, სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოვლენასთან, შეფასებასა და მათზე რეაგირებასთან დაკავშირებულ პოლიტიკასა და პროცედურებს მოიცავს.

გ44. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შესაძლოა შეიცავდეს დებულებებს, რომლებიც ეხება საფრთხეების გამოვლენასა და შეფასებას და ასევე მათზე რეაგირების ზომებს. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსში ახსნილია, რომ პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების ძირითადი პრინციპის დაცვას შესაძლოა ანგარების საფრთხე შეექმნას, თუ აუდიტის ჩასატარებლად დაწესებული საზღაური იმდენად მცირეა, რომ რთული იქნება გარიგების შესრულება პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად.[29]

სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევა (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ45. ხმსს 1-ის თანახმად ფირმას ევალება პოლიტიკის ან პროცედურების დაწესება სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევის გამოვლენასთან, ინფორმირებასთან, შეფასებასა და ანგარიშის წარდგენასთან დაკავშირებით და დარღვევების მიზეზებსა და შედეგებზე ადეკვატური და დროული რეაგირებისთვის.

სათანადო ზომების გატარება (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ46. სათანადო ზომები შესაძლოა იყოს, მაგალითად:

- ფირმის იმ პოლიტიკის ან პროცედურების შესრულება, რომლებიც ეხება სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევას, მათ შორის, შესაფერისი პირების ინფორმირებას ან კონსულტაციისთვის შესაფერისი პირებისთვის მიმართვას, რათა სათანადო ზომები გატარდეს, მათ შორის, აუცილებლობის შემთხვევაში, დისციპლინური ზომები;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება;
- მარეგულირებელი ორგანოების ან პროფესიული ორგანიზაციების ინფორმირება. გარკვეულ გარემოებებში მარეგულირებელი ორგანოების ინფორმირება შესაძლოა კანონმდებლობით მოითხოვებოდეს;

29. ბესსს-ის კოდექსი, პუნქტი 330.3 გ2.

- იურიდიული კონსულტაციის გავლა;
- აუიტის გარიგებიდან გამოსვლა, თუ ამის გაკეთება არ ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას.

აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე შესასრულებელი მოთხოვნა
(იხ. 21-ე პუნქტი)

გ47. ასს 700-ის (გადასინჯული) თანახმად, აუდიტორის დასკვნა უნდა შეიცავდეს განაცხადს იმის თაობაზე, რომ აუდიტორი სუბიექტისგან დამოუკიდებელია მოცემულ აუდიტთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად და აუდიტორმა შეასრულა აუდიტორის სხვა ეთიკური პასუხისმგებლობებიც აღნიშნული მოთხოვნების შესაბამისად.[30] აუდიტორის დასკვნაში ამგვარი განცხადებებისთვის საფუძველს ქმნის წინამდებარე ასს-ის 16–21-ე პუნქტებით გათვალისწინებული პროცედურების ჩატარება.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ48. კანონმდებლობით განსაზღვრული ზომები შესაძლოა ადგენდეს სახელმწიფო სექტორის აუდიტორების დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფის მექანიზმებს. თუმცა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს ან აუდიტორულ ფირმებს, რომლებიც სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტს ატარებენ გენერალური აუდიტორის სახელით, მე-16 პუნქტის მოთხოვნების შესასრულებლად შესაძლოა დასჭირდეთ თავიანთი მიდგომის ადაპტირება კონკრეტულ იურისდიქციაში მოქმედი მანდატიდან გამომდინარე. ეს ეხება ისეთ შემთხვევებს, როდესაც სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის მანდატით ნებადართული არ არის აუდიტის გარიგებიდან გასვლა, ან იკრძალება ისეთი გარემოებების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება საჯარო ანგარიშის საშუალებით, რაც კერძო სექტორში გამოიწვევდა აუდიტორის გარიგებიდან გასვლას.

დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელება
(იხ. 22-24-ე პუნქტები)

გ49. ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს ხარისხის მიზნების დადგენას, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას და დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას.

---

30. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი 28 (გ).

გ50. ქვემოთ მითითებული ინფორმაცია გარიგების პარტნიორს შესაძლოა დაეხმაროს იმის დადგენაში, ადეკვატურია თუ არა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან და დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნები:

- ძირითადი მესაკუთრეების, ხელმძღვანელობის ძირითადი ბირთვისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნება და ეთიკური ღირებულებები;
- ხელმისაწვდომია თუ არა გარიგების შესასრულებლად საკმარისი და ადეკვატური რესურსები;
- გაცნობიერებული აქვთ თუ არა ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გარიგებასთან დაკავშირებული თავიანთი პასუხისმგებლობები;
- აქვს თუ არა გარიგების გუნდს გარიგების შესასრულებლად; აუცილებელი კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის, საკმარისი დრო;
- მიმდინარე ან წინა გარიგების დროს წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები გავლენას ახდენს თუ არა გარიგების გაგრძელებაზე.

გ51. ხმსს 1-ის თანახმად, დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებების მიღებისას ფირმა ვალდებულია მიმართოს განსჯას იმის დასადგენად, ფირმას შეუძლია თუ არა მოცემული გარიგების შესრულება პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. გარიგების პარტნიორს შეუძლია ფირმის მიერ ზემოაღნიშნული პროცედურების ფარგლებში განხილული ინფორმაციის გამოყენება იმის შესაფასებლად, ადეკვატურია თუ არა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნები. თუ გარიგების პარტნიორს აეჭვებს გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურობა, მას აღნიშნული დასკვნების საფუძვლის განხილვა შეუძლია იმ პირებთან, რომლებიც ჩართული იყვნენ დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდი-

ტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებულ პროცესში/პროცედურებში.

გ52. თუ გარიგების პარტნიორი უშუალოდ მონაწილეობდა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებულ პროცესში/პროცდურებში, მისთვის ცნობილი იქნება ინფორმაცია, რომელიც ფირმამ მოიპოვა ან გამოიყენა ზემოაღნიშნული დასკვნების გამოსატანად. ასეთი უშუალო ჩართულობა შესაძლოა ასევე საფუძველს ქმნიდეს გარიგების პარტნიორის დასარწმუნებლადაც იმაში, რომ ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები შესრულდა და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია.

გ53. ზემოაღნიშნული პროცედურების ფარგლებში მოპოვებული ინფორმაცია შესაძლოა გარიგების პარტნიორს დაეხმაროს ამ ასს-ის მოთხოვნების შესრულებასა და შემდგომი სამოქმედო კურსის შესახებ დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღებაში. ამგვარი ინფორმაცია შესაძლოა მოიცავდეს:

- ინფორმაციას სუბიექტის სიდიდის, სირთულისა და ტიპის, მათ შორის, იმის შესახებ, არის თუ არა ეს ჯგუფის აუდიტი, რომელ დარგში ფუნქციონირებს სუბიექტი და რომელია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები;
- სუბიექტის გრაფიკს ანგარიშის წარდგენის შესახებ, მაგალითად, აუდიტის შუალედურ ან საბოლოო სტადიაზე;
- ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებით _ ინფორმაციას მშობელ საწარმოსა და მის კომპონენტებს შორის მაკონტროლებელი ურთიერთობების ტიპის შესახებ; და
- წინა პერიოდის აუდიტის გარიგების შემდეგ მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები სუბიექტში ან მისი საქმიანობის დარგში, რამაც შესაძლოა გავლენა იქონიოს გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი რესურსების ტიპზე, ასევე გარიგების გუნდის სამუშაოს ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის განსახორციელებლად საჭირო მეთოდებზე.

გ54. დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული პროცესის ფარგლებში მოპოვებული ინფორმაცია შესაძლოა შესაფერისი იყოს ასევე როგორც სხვა ასს-ების, ისე წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესასრულებლად, მაგალითად, შემდეგ ასპექტებთან დაკავშირებული მოთხოვნების:

- აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმება, ასს 210-ის შესა-

ბამისად[31].

- შეცდომით ან თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება, ასს 315-ისა (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 240-ის[32] შესაბამისად;
- ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში _ ჯგუფის, მისი კომპონენტების და მათი გარემოს შესწავლა ასს 600-ის შესაბამისად და კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა;
- ასს 620-ის შესაბამისად იმის დადგენა, აუცილებელია თუ არა გარიგებაში აუდიტორის ექსპერტის ჩართვა, ხოლო თუ საჭიროა, რა სახით უნდა მოხდეს ეს; და
- სუბიექტის მმართველობის სტრუქტურა ასს 260[33]-ის (გადასინჯული) და ასს 265-ის[34] შესაბამისად.

გ55. კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები აუდიტორს შესაძლოა ავალდებულებდეს, რომ აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებამდე წინამორბედ აუდიტორს მოსთხოვოს მისთვის ცნობილი ინფორმაციის მიწოდება ისეთი ფაქტებისა და გარემოებების შესახებ, რომელთა ცოდნაც, წინამორბედი აუდიტორის შეფასებით, აუცილებელია შემცვლელი კანდიდატისთვის მოცემულ გარიგებაზე დათანხმების გადაწყვეტილების მიღებამდე. გარკვეულ გარემოებებში, შესაძლოა წინამორბედი აუდიტორი ვალდებული იყოს, შემცვლელი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მას ინფორმაცია მიაწოდოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ. მაგალითად, თუ წინამორბედი აუდიტორი გარიგებიდან გავიდა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საეჭვო შემთხვევის გამო, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსი წინამორბედ აუდიტორს ავალდებულებს, რომ შემცვლელი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მას აცნობოს ყველა შესაფერისი ფაქტი და ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის ისეთი შემთხვევის შესახებ, რომელთა ცოდნაც, წინამორბედი აუდიტორის აზრით, აუცილებელია შემცვლელი კანდიდა-

31. ასს 210 _ *„აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება“,* მე-9 პუნქტი.

32. ასს 240 – *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“.*

33. ასს 260 (გადასინჯული) – *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“.*

34. ასს 265 _ *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“.*

ტისთვის მოცემულ გარიგებაზე დათანხმების გადაწყვეტილების მისაღებად.

გ56. თუ ფირმას კანონმდებლობა ავალდებულებს აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას, ასეთ შემთხვევაში გარიგების პარტნიორს შეუძლია გაითვალისწინოს ფირმის მიერ გარიგების ხასიათისა და გარემოებების შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია.

გ57. აუცილებელ ზომებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღებისას გარიგების პარტნიორმა და ფირმამ შესაძლოა დაასკვნან, რომ მიზანშეწონილია აუდიტის გარიგების გაგრძელება. თუ ასე მოხდება, გარიგების პარტნიორი და ფირმა განსაზღვრავენ გარიგების დონეზე გასატარებელ დამატებით აუცილებელ ზომებს (მაგ., დამატებითი თანამშრომლების ან კონკრეტული სფეროს სპეციალისტი თანამშრომლების ჩართვა გარიგების გუნდში). თუ გარიგების პარტნიორი კიდევ არის რაიმე საკითხით უკმაყოფილო ან კმაყოფილი არ არის საკითხის მოგვარებით, შესაძლებელია აზრთა სხვადასხვაობის გადაჭრის შესახებ ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების გამოყენება.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები
(იხ. 22-24-ე პუნქტები)

გ58. სახელმწიფო სექტორში აუდიტორს შესაძლოა საკანონმდებლო პროცედურების შესაბამისად ნიშნავდნენ და მას არ დასჭირდეს აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული ყველანაირი პოლიტიკის ან პროცედურის განსაზღვრა. მიუხედავად ამისა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებისთვის რისკის შეფასებისა და საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების შესრულებისას შესაძლოა სასარგებლო და მნიშვნელოვანი იყოს 22–24-ე და გ49–გ57 პუნქტებში ჩამოყალიბებული მოთხოვნები და მოსაზრებები, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან გარიგებაზე დათანხმებას და დამკვეთთან ურთიერთობის ან გარიგების გაგრძელებას.

გარიგების რესურსები (იხ. 25-28-ე პუნქტები)

გ59. ხმსს 1-ის თანახმად, აუდიტის გარიგების შესასრულებლად ფირმის მიერ გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსები მოიცავს:

- ადამიანურ რესურსებს;
- ტექნოლოგიურ რესურსებს; და
- ინტელექტუალურ რესურსებს.

გ60. აუდიტის გარიგებისთვის რესურსებს ძირითადად გამოყოფს ან ხელმისაწვდომს ხდის ფირმა, თუმცა, ზოგ შემთხვევაში შესაძლებელია, რომ აუდიტის გარიგებისთვის რესურსებს თვითონ გარიგების გუნდი მოიპოვებდეს. მაგალითად, როდესაც კომპონენტის აუდიტორს კანონმდებლობით ან სხვა მიზეზით მოეთხოვება აუდიტის მოსაზრების გამოთქმა კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და კომპონენტის აუდიტორი კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ იმავდროულად დანიშნულია აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად ჯგუფის გარიგების გუნდის სახელით.[35] ასეთ შემთხვევაში, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა გარიგების პარტნიორს ავალდებულებდეს განსხვავებული ზომების მიღებას, როგორიცაა ინფორმაციის მოთხოვნა კომპონენტის აუდიტორისგან იმის დასადგენად, საკმარისი და ადეკვატური რესურსები არის თუ არა გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი.

გ61. 25-ე და 26-ე პუნქტების მოთხოვნების შესრულებისას, გარიგების პარტნიორისთვის შესაძლოა სასარგებლო იყოს იმის განხილვა, გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსები სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების ეთიკური პრინციპის დაცვის საშუალებას იძლევა თუ არა.

ადამიანური რესურსები

გ62. ადამიანურ რესურსებში იგულისხმება გარიგების გუნდის წევრები (იხ. ასევე პუნქტები გ5, გ15–გ21) და, შესაბამის შემთხვევაში, აუდიტორის გარე ექსპერტი და პირები სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილებიდან, რომლებიც უშუალო დახმარებას უწევენ გარე აუდიტორებს აუდიტთან დაკავშირებით.

ტექნოლოგიური რესურსები

გ63. აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით ტექნოლოგიური რესურსების გამოყენება შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში. ტექნოლოგიურმა ინსტრუმენტებმა შესაძლოა აუდიტორს აუდიტის უფრო პროდუქტიულად და ეფექტიანად მართვის საშუალებას მისცეს. გარდა ამისა, ტექნოლოგიურმა ინსტრუმენტებმა აუდიტორს შესაძლოა დიდი მოცულობის მონაცემების გაცილებით მარტივად შეფასების საშუალებაც მისცეს, მაგალითად, სიღრმისეული ანალი-

35. ასს 600, მე-3 პუნქტი.

ზის ჩასატარებლად, უჩვეულო ტენდენციების გამოსავლენად ან ხელმძღვანელობის მტკიცებების გაცილებით ეფექტიანად ოპონირებისთვის, რაც გაზრდის აუდიტორების მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენის შესაძლებლობას. ტექნოლოგიური ინსტრუმენტების გამოყენება ასევე შესაძლებელია შეხვედრების ჩასატარებლად და კომუნიკაციის ინსტრუმენტებით გარიგების გუნდის უზრუნველსაყოფად. თუმცა, ასეთი ტექნოლოგიური რესურსების არასათანადო გამოყენებამ შესაძლოა გაზარდოს გადაწყვეტილების მიღების მიზნებისთვის შექმნილ ინფორმაციაზე გადაჭარბებულად მინდობის რისკი, ან შექმნას სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მაგალითად, კონფიდენციალურობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დარღვევის საფრთხე.

გ64. ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა მოიცავდეს გარიგების გუნდისთვის აუცილებელ მოსაზრებებს ან ადგენდეს მათ პასუხისმგებლობას ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც გარიგების გუნდი აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად იყენებს ფირმის მიერ დამტკიცებულ ტექნოლოგიურ რესურსებს და მოითხოვდეს სპეციალიზებული უნარების ან გამოცდილების მქონე პირების ჩართვას შედეგების შეფასებაში ან ანალიზში.

გ65. როდესაც გარიგების პარტნიორი სხვა ფირმიდან მოწვეული პირებისგან მოითხოვს გარკვეული ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებას აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად, ამ პირებთან კომუნიკაცია შესაძლოა იმის აუცილებლობაზე მიუთითებდეს, რომ ასეთი ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება უნდა შეესაბამებოდეს გარიგების გუნდის ინსტრუქციებს.

გ66. ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა პირდაპირ კრძალავდეს გარკვეული სტ გამოყენებითი პროგრამების ან სტ გამოყენებითი პროგრამების გარკვეული ფუნქციური შესაძლებლობების გამოყენებას (მაგ., პროგრამული უზრუნველყოფა, რომელიც ჯერ არ დაუმტკიცებია ფირმას გამოსაყენებლად). მეორე მხრივ, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა გარიგების გუნდს ავალდებულებდეს გარკვეული ზომების გატარებას ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენებამდე, რომელიც ფირმის მიერ არ არის დამტკიცებული, რათა დადგინდეს, რომ პროგრამა შესაფერისია გამოსაყენებლად, მაგალითად, მოითხოვდეს:

- რომ გარიგების გუნდს ჰქონდეს სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოსაყენებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები;

- სტ გამოყენებითი პროგრამის მუშაობისა და უსაფრთხოების ტესტირებას;
- კონკრეტული დოკუმენტაციის ჩართვას აუდიტის ფაილში.

გ67. გარიგების პარტნიორს შეუძლია პროფესიულ განსჯას მიმართოს იმის დასადგენად, მიზანშეწონილია თუ არა სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენება აუდიტის კონკრეტულ გარიგებასთან დაკავშირებით, ხოლო თუ მიზანშეწონილია, როგორ უნდა გამოიყენონ. გადაწყვეტილების მიღებისას აუდიტის კონკრეტულ გარიგებაში კონკრეტული სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენების მიზანშეწონილობის შესახებ, რომელიც ფირმას არ დაუმტკიცებია გამოსაყენებლად, შესაძლებელია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- შეესაბამება თუ არა სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენება და უსაფრთხოება ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებს;
- სტ გამოყენებითი პროგრამა მუშაობს თუ არა მიზნის შესაბამისად;
- აქვს თუ არა პერსონალს სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენებისთვის აუცილებელი კომპეტენცია და შესაძლებლობები.

ინტელექტუალური რესურსები

გ68. ინტელექტუალური რესურსები მოიცავს, მაგალითად, აუდიტის მეთოდოლოგიას, დანერგვის ინსტრუმენტებს, აუდიტის სახელმძღვანელოებს, სანიმუშო პროგრამებს, შაბლონებს, საკონტროლო კითხვარებს ან ფორმებს.

გ69. აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით ინტელექტუალური რესურსების გამოყენებამ შესაძლოა ხელი შეუწყოს პროფესიული სტანდარტების, კანონმდებლობისა და ფირმის შესაბამისი პოლიტიკის ან პროცედურების ერთგვაროვან გამოყენებასა და ინტერპრეტაციას. ამ მიზნით, გარიგების გუნდს ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად შესაძლოა მოეთხოვებოდეს ფირმის აუდიტის მეთოდოლოგიის, კონკრეტული ინსტრუმენტებისა და მითითებების/ინსტრუქციების გამოყენება. გარიგების გუნდს, გარიგების ხასიათისა და გარემოებების საფუძველზე, ასევე შეუძლია განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, რამდენად მიზანშეწონილი და რელევანტურია სხვა ინტელექტუალური რესურსების, მაგალითად, დარგის მეთოდოლოგიისა და შესაბამისი ინსტრუქციებისა თუ დამხმარე საშუალებების გამოყენება.

გარიგების შესასრულებლად საკმარისი და ადეკვატური რესურსები
(იხ. 25-ე პუნქტი)

გ70. როდესაც გარიგების პარტნიორი აფასებს, გარიგების შესასრულებლად საკმარისი და ადეკვატური რესურსები არის თუ არა გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი გარიგების გუნდისთვის, გარიგების პარტნიორს, ჩვეულებრივ, შეუძლია ფირმის შესაბამის პოლიტიკაზე ან პროცედურებზე (მათ შორის, რესურსებზე) დაყრდნობა, რომლებიც აღწერილია გ6 პუნქტში. მაგალითად, აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად ფირმის მიერ დამტკიცებული ტექნოლოგიების გამოყენებისას გარიგების პარტნიორმა ფირმის მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე შესაძლოა შეძლოს ფირმის ტექნოლოგიური განვითარების, ტექნოლოგიების დანერგვისა და ტექნიკური მომსახურების პროგრამებზე დაყრდნობა.

გარიგების გუნდის კომპეტენცია და შესაძლებლობები (იხ. 26-ე პუნქტი)

გ71. როდესაც გარიგების პარტნიორი ადგენს, აქვს თუ არა გარიგების გუნდს სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მას შეუძლია შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- ანალოგიური ხასიათისა და სირთულის აუდიტის გარიგებების შესრულების მიდგომების ცოდნა და შესაბამისი პრაქტიკული გამოცდილება, რომელიც გუნდის წევრებს მიღებული აქვთ სათანადო ტრენინგებიდან და გარიგებებში მონაწილეობიდან;
- პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების ცოდნა;
- გამოცდილება ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროებში;
- სუბიექტის მიერ გამოყენებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების ან ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების ცოდნა, რომლებიც გარიგების გუნდმა უნდა გამოიყენოს აუდიტის გარიგების დაგეგმვისა და შესრულებისას;
- დამკვეთის სფეროს საქმიანობის შესაბამისი დარგების ცოდნა;
- პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენისა და პროფესიული განსჯის უნარი;
- ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების ცოდნა.

გ72. შიდა აუდიტორები და აუდიტორის გარე ექსპერტები არ არიან გარიგების გუნდის წევრები. შიდა აუდიტორებისა და აუდიტორის

გარე ექსპერტის კომპეტენციისა და შესაძლებლობების შეფასებასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებსა და მითითებებს შეიცავს ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს)[36] და ასს 620[37], შესაბამისად.

პროექტის მართვა

გ73. იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების გუნდი ბევრი წევრისგან შედგება, მაგალითად, შედარებით მსხვილი ან რთული სუბიექტის აუდიტის დროს, გარიგების პარტნიორს შეუძლია პროექტის მართვისთვის საჭირო სპეციალიზებული უნარების ან ცოდნის მქონე პირის ჩართვა გუნდში, ფირმის შესაბამისი ტექნოლოგიური და ინტელექტუალური რესურსების ფარგლებში. ამის საპირისპიროდ, ნაკლებად რთული სუბიექტის აუდიტში, როდესაც გარიგების გუნდი რამდენიმე წევრითაა წარმოდგენილი, შესაძლებელია, რომ პროექტის მართვა განახორციელოს გარიგების გუნდის წევრმა ნაკლებად ფორმალური საშუალებებით.

გ74. პროექტის მართვის მეთოდები და ინსტრუმენტები შესაძლოა გარიგების გუნდს დაეხმაროს აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვაში, მაგალითად:

- გარიგების გუნდის პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენის შესაძლებლობის გაზრდით საბიუჯეტო დროის ან დროის შეზღუდვების შემცირების ხარჯზე, რადგან ამგვარ შეზღუდვებს, წინააღმდეგ შემთხვევაში, შეუძლია პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენისთვის ხელის შეშლა;
- აუდიტთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოს დროულად შესრულების ხელშეწყობით, დროის შეზღუდვების ეფექტურად მართვის მიზნით აუდიტის დასრულების ეტაპზე, როდესაც შესაძლოა უფრო მეტმა სირთულემ ან სადავო საკითხმა იჩინოს თავი;
- მონიტორინგის განხორციელებით აუდიტის სამუშაოთა შესრულების მდგომარეობაზე აუდიტის გეგმასთან შედარებით[38], მათ შორის, ძირითადი საეტაპო მიზნების შესრულებაზე, რაც შესაძლოა გარიგების გუნდს დაეხმაროს აუდიტის გეგმისა და გამოყოფილი რესურსების დროული კორექტირების საჭიროების პროაქტიულ გამოვლენაში; ან

36. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს), მე-15 პუნქტი.

37. ასს 620, მე-9 პუნქტი.

38. იხ. ასს 300, მე-9 პუნქტი.

- გარიგების გუნდის წევრებს შორის კომუნიკაციის/ინფორმაციის გაცვლის ხელშეწყობით, მაგალითად, კომპონენტის აუდიტორებსა და აუდიტორის ექსპერტებთან შეთანხმებების კოორდინაცია.

არასაკმარისი ან არაადეკვატური რესურსები (იხ. 27-ე პუნქტი)

გ75. ხმსს 1 ეხება ხარისხის მიმართ ფირმის ერთგულებას, რაც მიიღწევა მთელ ფირმაში დამკვიდრებული კულტურის მეშვეობით, რომელიც აღიარებს და განამტკიცებს ფირმის როლს საზოგადოების ინტერესების დაცვის საკითხში მუდმივად ხარისხიანი გარიგებების შესრულების მეშვეობით და ხარისხის მნიშვნელობას ფირმის სტრატეგიულ გადაწყვეტილებებსა და ქმედებებში, მათ შორის, ფირმის ფინანსურ და საოპერაციო პრიორიტეტებში. ხმსს 1 ასევე ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას რესურსებზე მოთხოვნილების დაგეგმვასა და რესურსების მოპოვებაზე, განაწილებაზე ან გამოყოფაზე ხარისხისადმი ფირმის ერთგულების ვალდებულებების შესაბამისად. თუმცა, გარკვეულ გარემოებებში, ფირმის ფინანსურმა და საოპერაციო პრიორიტეტებმა შესაძლოა გამოიწვიოს გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსების შეზღუდვა. თუმცა, ასეთ ვითარებაშიც, ზემოაღნიშნული შეზღუდვების გამო არ უქმდება გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობა ხარისხის უზრუნველყოფაზე ცალკეული გარიგების დონეზე, მათ შორის, იმის დადგენაზე, რომ ფირმისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსები საკმარისი და ადეკვატურია აუდიტის გარიგების შესასრულებლად.

გ76. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, როდესაც კომპონენტის აუდიტორის მიერ კომპონენტში შესასრულებელ სამუშაოსთან დაკავშირებული რესურსები არ არის საკმარისი ან ადეკვატური, გარიგების პარტნიორს შეუძლია საკითხის განხილვა კომპონენტის აუდიტორთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან ფირმასთან საკმარისი და ადეკვატური რესურსების ხელმისაწვდომობის უზრუნველსაყოფად.

გ77. გარიგების დონეზე დამატებითი რესურსების საჭიროების შესახებ გარიგების პარტნიორის გადაწყვეტილება პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები და აუდიტის გარიგების ხასიათი და გარემოებები. როგორც გ11 პუნქტშია მითითებული, გარკვეულ გარემოებებში გარიგების პარტნიორმა შესაძლოა დაადგინოს, რომ ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ფირმის საპასუხო ზომები ეფექტური არ არის კონკრეტული გარიგებისთვის, მათ შორის, საკმარისი არ

არის გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი გარკვეული რესურსები. ასეთ შემთხვევაში გარიგების პარტნიორს ევალება სათანადო ზომების მიღება, მათ შორის, ასეთი ინფორმაციის მიწოდება სათანადო პირებისთვის 27-ე და 39 (გ) პუნქტების შესაბამისად. მაგალითად, თუ ფირმის მიერ გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფა არ ითვალისწინებს ახალ ან შეცვლილ აუდიტის პროცედურებს, რომლებიც დაკავშირებულია ახლადგამოცემულ დარგობრივ ნორმატიულ აქტთან, ასეთი ინფორმაციის დროულად მიწოდება ფირმისთვის მას საშუალებას მისცემს, სათანადო ზომები მიიღოს პროგრამული უზრუნველყოფის დროულად მოდერნიზაციისთვის ან ახალი პროგრამული უზრუნველყოფის დროულად შესაქმნელად, ან გარიგების გუნდი უზრუნველყოს ალტერნატიული რესურსებით, რომლებიც აუდიტის ჩატარების საშუალება მისცემს მათ ახალი ნორმატივების შესაბამისად.

გ78. თუ გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსები საკმარისი ან ადეკვატური არ არის კონკრეტული გარიგების გარემოებებში და არც დამატებითი და არც ალტერნატიული რესურსები არ არის ხელმისაწვდომი, შესაძლებელია, მაგალითად, შემდეგი ზომების გატარება:

- ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის მიმართ დაგეგმილი მიდგომის შეცვლა; (იხ. ასევე გ94 პუნქტი)
- დასკვნის წარდგენის ვადების გახანგრძლივების საკითხის განხილვა ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, როდესაც ეს ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით;
- აზრთა სხვადასხვაობის გადაჭრასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების გამოყენება, თუ გარიგების პარტნიორს არ მიუღია აუდიტის გარიგებისთვის აუცილებელი რესურსები;
- აუდიტის გარიგებიდან გამოსვლასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების გამოყენება, როდესაც გარიგებიდან გამოსვლა ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები
(იხ. 25 – 28-ე პუნქტები)

გ79. ამა თუ იმ იურისდიქციაში სახელმწიფო სექტორში აუდიტის მანდატის პირობების შესასრულებლად შესაძლოა აუცილებელი იყოს სპეციალიზებული უნარები. ასეთი უნარები შესაძლოა მოიცავდეს მოქმედი საანგარიშგებო მექანიზმების ცოდნას, მათ შორის, რომლებიც ეხება საკანონმდებლო ან სხვა სახელმწიფო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას საზოგადოების ინტერესებიდან გამომდინარე. სახელმწიფო სექტორის აუდიტი უფრო ფართო მასშტაბისაა და შესაძლოა მოიცავდეს, მაგალითად, ეფექტიანობის აუდიტის ზოგიერთ ასპექტსაც.

გარიგების შესრულება

გრადაცია (იხ. 29 -ე პუნქტი)

გ80. როდესაც აუდიტს მთლიანად გარიგების პარტნიორი არ ატარებს, ან შედარებით რთული ხასიათისა და გარემოებების მქონე სუბიექტის აუდიტის შემთხვევაში, გარიგების პარტნიორისთვის შესაძლოა აუცილებელი გახდეს ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ფუნქციების შესრულების დავალება გარიგების გუნდის სხვა წევრებისთვის. თუმცა, გარიგების პარტნიორი აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფასთან და გარიგებაში საკმარის და ადეკვატურ ჩართულობასთან დაკავშირებით მასზე დაკისრებული საერთო პასუხისმგებლობის შესასრულებლად უნდა დარწმუნდეს, რომ ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი შეესაბამება 30-ე პუნქტის მოთხოვნებს. ასეთ ვითარებაში პერსონალს ან გარიგების გუნდის წევრებს, მათ შორის, კომპონენტების აუდიტორებს შეუძლიათ გარიგების პარტნიორს მიაწოდონ ინფორმაცია, რათა მან შეძლოს 30-ე პუნქტის მოთხოვნების შესრულება.

ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა (იხ. 30-ე პუნქტი)

გ81. ხმსს 1-ის თანახმად ფირმას ევალება ხარისხის ისეთი მიზნების დადგენა, რომლებიც დაკავშირებული იქნება გარიგების გუნდების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის ხასიათთან, ვადებსა და მასშტაბთან და მათი სამუშაოს მიმოხილვასთან. გარდა ამისა, ხმსს 1-ის მიხედვით, ასეთი ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა იმგვარად უნდა დაიგეგმოს და განხორციელდეს, რომ გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრების მიერ შესრულებული სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა გარიგების გუნდის გამოცდილ წევრებს ევალებოდეთ.

გ82. გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა და მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა ფირმის დონის საპასუხო ზომებია, რომლებიც რეალიზდება გარიგების დონეზე და რომელთა ხასიათი, ვადები და მასშტაბი შესაძლოა უფრო ადაპტირებული გახადოს გარიგების პარტნიორმა კონკრეტული გარიგებისთვის აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვის პროცესში. შესაბამისად, ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვისთვის გამოყენებული მიდგომა სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა გარიგებაში, გარიგების ხასიათისა და გარემოებებიდან გამომდინარე. საზოგადოდ, ზემოაღნიშნული მიდგომა გულისხმობს როგორც ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების, ისე კონკრეტული გარიგების შესაფერისი სპეციფიკური საპასუხო ზომების გათვალისწინებას.

გ83. გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობისთვის და მათი სამუშაოს მიმოხილვისთვის გამოყენებული მიდგომა გარიგების პარტნიორს ეხმარება მოცემული ასს-ის მოთხოვნების შესრულებაში და დასკვნის გამოტანაში იმის თაობაზე, რომ გარიგების პარტნიორი საკმარისად და ადეკვატურად იყო ჩართული აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში მე-40 პუნქტის შესაბამისად.

გ84. გარიგების გუნდის წევრებს შორის მუდმივი კომუნიკაცია და მსჯელობა/განხილვა გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილ წევრებს გუნდის გამოცდილი წევრებისთვის (მათ შორის, გარიგების პარტნიორისთვის) კითხვების დროულად დასმის საშუალებას აძლევს და უზრუნველყოფს ეფექტიან ხელმძღვანელობას, ზედამხედველობასა და მიმოხილვას 30-ე პუნქტის შესაბამისად.

ხელმძღვანელობა

გ85. გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობა შესაძლოა მოიცავდეს გარიგების გუნდის წევრების ინფორმირებას მათი პასუხისმგებლობების შესახებ, როგორიცაა:

- გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაში წვლილის შეტანა მათი პირადი ქცევის, კომუნიკაციისა და მოქმედებების საშუალებით;
- კრიტიკული აზროვნების შენარჩუნება და აუდიტორის გაცნობიერებული და გაუცნობიერებელი მიკერძოების გათვალისწინება პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებისას, როდესაც აგროვებენ და აფასებენ აუდიტის მტკიცებულებებს (იხ. გ35 პუნქტი);

- სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესრულება;
- შესაბამისი პარტნიორების პასუხისმგებლობები, როდესაც აუდიტის გარიგების შესრულებაში რამდენიმე პარტნიორია ჩართული;
- გარიგების გუნდის შესაბამისი წევრების პასუხისმგებლობები, რომლებსაც აუდიტის პროცედურების ჩატარება ევალებათ, ასევე გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრების პასუხისმგებლობები გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრების სამუშაოს ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და მიმოხილვაზე;
- შესასრულებელი სამუშაოს მიზნებისა და დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხასიათთან, ვადებსა და მოცულობასთან დაკავშირებული დეტალური ინსტრუქციების გააზრება აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შესაბამისად;
- ხარისხის უზრუნველყოფასთან დაკავშირებულ საფრთხეებზე რეაგირება და გარიგების გუნდის მიერ გასატარებელი საპასუხო ზომები. მაგალითად, დაუშვებელია, რომ საბიუჯეტო შეზღუდვების ან რესურსების შეზღუდვების გამო გარიგების გუნდის წევრებმა შეცვალონ ან არ ჩაატარონ დაგეგმილი აუდიტის პროცედურები.

ზედამხედველობა

გ86. ზედამხედველობა შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:

- აუდიტის გარიგების შესრულების მიმდინარეობაზე თვალყურის დევნებას, რაც გულისხმობს მონიტორინგის განხორციელებას შემდეგ ასპექტებზე:
  - გარიგების შესრულების მიმდინარეობა და მდგომარეობა აუდიტის გეგმასთან შედარებით;
  - შესრულებული სამუშაოს მიზანი მიღწეულია თუ არა; და
  - გამოყოფილი რესურსების მუდმივი ადეკვატურობა.
- სათანადო ზომების მიღება გარიგების მიმდინარეობისას წარმოქმნილი პრობლემების გადასაჭრელად, მათ შორის, დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ჩატარების ფუნქციის გადაცემა გუნდის გამოცდილი წევრებისთვის, როდესაც პრობლემები იმაზე რთული აღმოჩნდება, ვიდრე თავიდან იყო მოსალოდნელი;
- გარიგების გუნდის გამოცდილ წევრებთან კონსულტაციის ან განხილვისთვის შესაფერისი საკითხების იდენტიფიკაცია აუ-

დიტის გარიგების შესრულების პროცესში;

- გარიგების გუნდის წევრებისთვის ქოუჩინგისა და სამუშაო ადგილზე ტრენინგის ორგანიზება, მათი უნარების ან კომპეტენციების განვითარების ხელშეწყობის მიზნით;
- ისეთი გარემოს შექმნა, სადაც გარიგების გუნდის წევრებს დასჯის შიშის გარეშე შეეძლებათ პრობლემური საკითხების ინფორმირება.

მიმოხილვა

გ87. გარიგების გუნდის სამუშაოს მიმოხილვა ხელს უწყობს დასკვნის გამოტანას იმის თაობაზე, რომ შესრულებულია წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები.

გ88. გარიგების გუნდის სამუშაოს მიმოხილვა გულისხმობს შემდეგი საკითხების განხილვას:

- სამუშაო შესრულდა თუ არა ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად;
- გამოვლინდა თუ არა შემდგომი განხილვისთვის შესაფერისი მნიშვნელოვანი პრობლემური საკითხები;
- ჩატარდა თუ არა სათანადო კონსულტაცია და გამოტანილი დასკვნები დოკუმენტირებული და განხორციელებულია თუ არა პრაქტიკაში;
- საჭიროა თუ არა შესრულებული სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის გადახედვა და შეცვლა;
- შესრულებული სამუშაო განამტკიცებს თუ არა გამოტანილ დასკვნებს და სათანადოდ დოკუმენტირებულია თუ არა;
- მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია თუ არა აუდიტორის მოსაზრებისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად; და
- აუდიტის პროცედურების მიზნები მიღწეულია თუ არა.

გ89. ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა შეიცავდეს კონკრეტულ მოთხოვნებს შემდეგ ასპექტებთან დაკავშირებით:

- აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი;
- მიმოხილვის განსხვავებული ტიპები, რომლებიც მიესადაგება განსხვავებულ სიტუაციებს (მაგ., თითოეული ინდივიდუა-

ლური სამუშაო დოკუმენტის ან შერჩეული სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვა); და

- გარიგების გუნდის რომელ წევრს ევალება სხვადასხვა ტიპის მიმოხილვის ჩატარება.

მიმოხილვის ჩატარება გარიგების პარტნიორის მიერ (იხ. 30-34-ე პუნქტები)

გ90. ასს 230-ის თანახმად გარიგების პარტნიორმა დოკუმენტებში უნდა ასახოს ჩატარებული მიმოხილვის მასშტაბი და თარიღი[39].

გ91. გარიგების პარტნიორის მიერ დოკუმენტაციის მიმოხილვის დროულად ჩატარება აუდიტის გარიგების მიმდინარეობისას შესაბამის ეტაპებზე მნიშვნელოვანი საკითხების გადაჭრის საშუალებას იძლევა გარიგების პარტნიორისთვის დამაკმაყოფილებელი ფორმით, არაუგვიანეს აუდიტორის დასკვნის თარიღისა. გარიგების პარტნიორს არ ევალება აუდიტის ყველა დოკუმენტის მიმოხილვა.

გ92. გარიგების პარტნიორი პროფესიულ განსჯას მიმართავს ისეთი სფეროების გამოსავლენად, რომლის შესახებაც გარიგების გუნდს მნიშვნელოვანი განსჯა დასჭირდა. ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა მითითებული იყოს კონკრეტული საკითხები, რომლებიც, ჩვეულებრივ, მნიშვნელოვანი განსჯის საგნად მიიჩნევა. აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით მნიშვნელოვანი განსჯა შესაძლოა ეხებოდეს აუდიტის საერთო სტრატეგიასთან დაკავშირებულ საკითხებს, ასევე აუდიტის ჩატარების გეგმას, გარიგების შესრულებას და გარიგების გუნდის მიერ გამოტანილ საერთო დასკვნებს. ამგვარი საკითხების მაგალითებია:

- გარიგების დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხები, მაგალითად, რომლებიც დაკავშირებულია არსებითობის განსაზღვრასთან;
- გარიგების გუნდის შემადგენლობა, მათ შორის:
  - პერსონალი, რომელსაც გააჩნია გამოცდილება ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროებში;
  - მომსახურების ცენტრების პერსონალის გამოყენება.
- გადაწყვეტილება გარიგებაში აუდიტორის ექსპერტის ჩართვის

39. ასს 230, პუნქტი 9 (გ).

შესახებ, მათ შორის, გარე ექსპერტის მოწვევის გადაწყვეტილება;

- გარიგების გუნდის მიერ დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციისა და მასზე რეაგირებისთვის განსაზღვრული ზომების განხილვა;
- გარიგების გუნდის რისკის შეფასების პროცესი, მათ შორის, სიტუაციები, როდესაც თანდაყოლილი რისკფაქტორების განხილვა და შეფასება საჭიროებს გარიგების გუნდის მნიშვნელოვან განსჯას;
- გარიგების გუნდის მიერ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის განხილვა;
- გარიგების გუნდის მიერ გარიგების მნიშვნელოვან სფეროებთან დაკავშირებით ჩატარებული პროცედურების შედეგები, მაგალითად, გარიგების გუნდის მიერ გამოტანილი დასკვნები გარკვეული სააღრიცხვო შეფასებების, სააღრიცხვო პოლიტიკის ან საწარმოს ფუნქციონირებადობის შესახებ;
- ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს შეფასება გარიგების გუნდის მიერ და მათ მიერ გამოტანილი დასკვნები;
- ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში:
  - ჯგუფის აუდიტის შემოთავაზებული საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა;
  - გადაწყვეტილებები კომპონენტის აუდიტორების ჩართულობის შესახებ, მათ შორის, გადაწყვეტილებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა განხორციელდეს მათი სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა, მაგალითად, როდესაც კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციასთან დაკავშირებულია არსებითი უზუსტობის მაღალი რისკი; და
  - კომპონენტის აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოს შეფასება და ამის საფუძველზე გამოტანილი დასკვნები.
- როგორ გადაიჭრა საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტის სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმაზე;
- გარიგების შესრულების პროცესში გამოვლენილი შესწორებული ან შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობების მნიშ-

ვნელობა და მათი ადგილი;

- გუნდის მიერ შემოთავაზებული აუდიტორული მოსაზრება და საკითხები, რომელთა შესახებაც ინფორმირება სავალდებულოა აუდიტორის დასკვნაში, როგორიცაა, მაგალითად, აუდიტის ძირითადი საკითხები, ან „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის“ აბზაცი.

გ93. გარიგების პარტნიორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას მიმოხილვაში გასათვალისწინებელი სხვა საკითხების დასადგენად, მაგალითად, შემდეგი ფაქტორების საფუძველზე:

- აუდიტის გარიგების ხასიათი და გარემოებები;
- გარიგების გუნდის რომელმა წევრმა შეასრულა კონკრეტული სამუშაო;
- ბოლო ინსპექტირების შედეგად გამოვლენილ ფაქტებთან დაკავშირებული საკითხები;
- ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების მოთხოვნები.

ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი

გ94. ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი უნდა დაიგეგმოს და პროცესიც უნდა განხორციელდეს ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების, ასევე პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. მაგალითად, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა ითვალისწინებდეს, რომ:

- შუალედური თარიღისთვის შესასრულებელი დაგეგმილი სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა უნდა განხორციელდეს აუდიტის პროცედურების ჩატარების პარალელურად და არა პერიოდის ბოლოს, რათა ნებისმიერი აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომა დროულად გატარდეს;
- გარკვეულ საკითხებს უნდა იხილავდეს გარიგების პარტნიორი და ფირმას შესაძლოა ზუსტად ჰქონდეს მითითებული გარიგებები ან გარემოებები, როდესაც უნდა ჩატარდეს ასეთი საკითხების მიმოხილვა.

გრადაცია

გ95. ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობის და მიმოხილვისთვის გამოსაყენებელი მიდგომის ფორმირება შესაძლებელია შემდეგი ფაქტორების საფუძველზე, მაგალითად:

- გარიგების გუნდის წევრის წარსული გამოცდილება მოცემულ სუბიექტთან მუშაობის და სფერო, რომლის აუდიტიც მან უნდა ჩაატაროს. მაგალითად, თუ სუბიექტის საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებულ სამუშაოს გარგების გუნდის იგივე წევრი ასრულებს, რომელმაც წინა პერიოდშიც შეასრულა ეს სამუშაო და საინფორმაციო სისტემაში მნიშვნელოვანი ცვლილებები არ განხორციელებულა, გარიგების გუნდის ამ წევრის სამუშაოს ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის სიხშირე და მასშტაბი შესაძლოა ნაკლები იყოს, ხოლო შესაბამისი სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვა _ ნაკლებად დეტალური;
- აუდიტის გარიგების სირთულე. მაგალითად, თუ მნიშვნელოვანი მოვლენები მოხდა, რომლებმაც უფრო გაართულა აუდიტის გარიგება, გარიგების გუნდის წევრის ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის სიხშირე და მასშტაბი შესაძლოა უფრო მნიშვნელოვანი იყოს, ხოლო შესაბამისი სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვა _ უფრო მეტად დეტალური;
- არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები. მაგალითად, არსებითი უზუსტობის შედარებით მაღალი რისკის გამო შესაძლოა აუცილებელი იყოს გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის სიხშირისა და მასშტაბის შესაბამისად გაზრდა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ჩატარება უფრო დეტალურად;
- გარიგების გუნდის ინდივიდუალური წევრების კომპეტენცია და შესაძლებლობები, რომლებიც აუდიტში გარკვეულ სამუშაოს ასრულებენ. მაგალითად, გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრებისთვის შესაძლოა უფრო დეტალური ინსტრუქციები იყოს საჭირო და უფრო ხშირი ან პირადი ურთიერთქმედება სამუშაოს შესრულებისას;
- შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის სავარაუდო ფორმა. მაგალითად, გარკვეულ გარემოებებში აუცილებელი დონის ხელმძღვანელობის განსახორციელებლად დისტანციური მიმოხილვა შესაძლოა არ იყოს ეფექტური ფორმა და შესაძლოა აუცილებელი იყოს პირადი ურთიერთქმედების მეთოდის დამატება;
- გარიგების გუნდის სტრუქტურა და გარიგების გუნდის წევრების ადგილმდებარეობა. მაგალითად:
    - მომსახურების ცენტრებში მყოფი პირების ხელმძღვანე-

ლობა და ზედამხედველობა და მათი სამუშაოს მიმოხილვა შესაძლოა უფრო მეტად ფორმალიზებული და სტრუქტურიზებული იყოს, ვიდრე იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების გუნდის ყველა წევრი ერთსა და იმავე ადგილზე იმყოფება; ან

- ზემოაღნიშნულ პირთა ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვისთვის შესაძლოა საინფორმაციო ტექნოლოგიები გამოიყენებოდეს, გარიგების გუნდის წევრებს შორის კომუნიკაციის ხელშეწყობის მიზნით.

გ96. გარიგების გარემოებებში მომხდარი ცვლილებების გამოვლენამ შესაძლოა განაპირობოს ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობის ან მიმოხილვის ხასიათის, ვადების ან მასშტაბის დაგეგმილი მიდგომის გადახედვა და შეცვლა. მაგალითად, თუ ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი გაზრდილია ამა თუ იმ რთული ოპერაციის/გარიგების გამო, გარიგების პარტნიორს შეიძლება დასჭირდეს ამ ოპერაციასთან/გარიგებასთან დაკავშირებული სამუშაოს მიმოხილვის დაგეგმილი დონის შეცვლა.

გ97. 30(ბ) პუნქტის თანახმად, გარიგების პარტნიორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის მიდგომა მიესადაგება აუდიტის გარიგების ხასიათსა და გარემოებებს. მაგალითად, თუ გარიგების გუნდის ვერცერთი გამოცდილი წევრი ვერ მიიღებს მონაწილეობას გარიგების გუნდის ზედამხედველობასა და მიმოხილვაში, გარიგების პარტნიორს შესაძლოა დასჭირდეს გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრების სამუშაოს ზედამხედველობისა და მიმოხილვის მასშტაბის გაზრდა.

ხელმძღვანელობისთვის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ან მარეგულირებელი ორგანოებისთვის მიწოდებული ინფორმაციის მიმოხილვა (იხ. 34-ე პუნქტი)

გ98. გარიგების პარტნიორი პროფესიულ განსჯას მიმართავს იმისათვის, რომ განსაზღვროს, რომელი წერილობითი ინფორმაცია უნდა განიხილოს აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით. მაგალითად, შესაძლოა აუცილებელი არ იყოს, რომ გარიგების პარტნიორმა განიხილოს გარიგების გუნდსა და სუბიექტის ხელმძღვანელობას შორის აუდიტის ჩვეული პროცესის განმავლობაში გაცვლილი ინფორმაცია.

კონსულტაცია (იხ. 35-ე პუნქტი)

გ99. ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს ხარისხის მიზნის დადგენას, რომელიც ეხება რთულ ან სადავო საკითხებთან დაკავშირებით კონსულტაციის გავლას და როგორ ხდება შეთანხმებული დასკვნების რეალიზება. კონსულტაციის გავლა შესაძლოა მიზანშეწონილი ან აუცილებელი იყოს, მაგალითად:

- რთულ ან უცნობ საკითხებთან დაკავშირებით (მაგ., ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული საკითხები, რომელთათვისაც დამახასიათებელია მაღალი ხარისხის შეფასების განუსაზღვრელობა);
- მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით;
- მნიშვნელოვანი ოპერაციებისთვის, რომლებიც არ არის სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილი ან სხვაგვარად ჩანს უჩვეულო;
- ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვების შესახებ; და
- კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევებთან დაკავშირებით.

გ100. კონსულტაცია მნიშვნელოვანი ტექნიკური, ეთიკური და სხვა საკითხების შესახებ ფირმაში, ან, საჭიროების შემთხვევაში, ფირმის გარე მხარეებთან შესაძლოა ქმედითი იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც კონსულტაციის გამწევ პირებს:

- მიეწოდებათ ინფორმაცია ყველა სათანადო ფაქტის შესახებ, რაც მათ დასაბუთებული რეკომენდაციის მოფიქრების საშუალებას მისცემს; და
- აქვთ სათანადო ცოდნა, თანამდებობრივი რანგი და გამოცდილება.

გ101. გარიგების გუნდისთვის შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს კონსულტაციის გავლა ფირმის გარეთ, ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შესაბამისად, მაგალითად იმ შემთხვევაში, თუ ფირმას არ აქვს სათანადო შიდა რესურსები. გარიგების გუნდს შეუძლია ისარგებლოს ფირმების, პროფესიული და მარეგულირებელი ორგანოების ან იმ კომერციული ორგანიზაციების საკონსულტაციო მომსახურებით, რომლებიც დაკავებულები არიან ხარისხის კონტროლის შესაბამისი მომსახურებით.

გ102. რთულ ან სადავო საკითხთან დაკავშირებით გარიგების გუნდის გარეთ კონსულტაციის საჭიროება შესაძლოა იმის ნიშანი იყოს, რომ ეს საკითხი აუდიტის ძირითად საკითხს წარმოადგენს[40].

გარიგების ხარისხის მიმოხილვა (იხ. 36-ე პუნქტი)

გ103. ხმსს 1 შეიცავს მოთხოვნებს იმის თაობაზე, რომ ფირმამ ხმსს 2-ის[41] შესაბამისად უნდა დააწესოს გარიგების ხარისხის მიმოხილვასთან დაკავშირებული პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებას მოითხოვს გარკვეული ტიპის გარიგებებისთვის. ხმსს 2[42] ეხება გარიგების ხარისხის მიმომხილველის დანიშვნასა და კრიტერიუმებს, რომლებსაც უნდა აკმაყოფილებდეს პირი იმისთვის, რომ დაინიშნოს გარიგების ხარისხის მიმომხილველად, ასევე გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პასუხისმგებლობებს გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებასა და დოკუმენტირებასთან დაკავშირებით.

გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დასრულება აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე (იხ.36 (დ) პუნქტი)

გ104. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორის დასკვნა არ უნდა იყოს დათარიღებული იმ თარიღზე ადრინდელი რიცხვით, რომლისთვისაც აუდიტორმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებსაც ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზრება[43]. ხმსს 2 და წინამდებარე ასს მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორმა არ დაათარიღოს გარიგების დასკვნა გარიგების ხარისხის მიმომხილველისგან გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დასრულების შესახებ შეტყობინების მიღებამდე. მაგალითად, თუ გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა გარიგების პარტნიორს აცნობა, რომ კმაყოფილი არ არის გარიგების გუნდის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯით ან ადეკვატური არ არის განსჯის შედეგად გამოტანილი დასკვნები, მაშინ გარიგების ხარისხის მიმოხილვა დასრულებულად არ მიიჩნევა[44].

---

40. ასს 701, პუნქტები მე-9 და გ14.
41. ხმსს 2, *გარიგების ხარისხის მიმოხილვა.*
42. ხმსს 1, პუნქტი 34 (ვ).
43. ასს 700 (გადასინჯული), 49-ე პუნქტი.
44. ხმსს 2, 26-ე პუნქტი.

გ105. აუდიტის მიმდინარეობისას სათანადო ეტაპებზე დროულად ჩატარებული გარიგების ხარისხის მიმოხილვა შესაძლოა გარიგების გუნდს დაეხმაროს პრობლემების დროულად გადაჭრაში გარიგების ხარიხის მიმომხილველისთვის მისაღები ფორმით, არაუგვიანეს აუდიტორის დასკვნის თარიღისა.

გ106. აუდიტის გარიგების მიმდინარეობისას გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შორის ხშირმა კომუნიკაციამ შესაძლოა ხელი შეუწყოს გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ეფექტურად და დროულად ჩატარებას. გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვის გარდა გარიგების პარტნიორს შეუძლია გარიგების გუნდის სხვა წევრს დააკისროს ასევე გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მოთხოვნების კოორდინირებაზე პასუხისმგებლობაც.

აზრთა სხვადასხვაობა (იხ. 37– 38-ე პუნქტები)

გ107. ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს ხარისხის მიზნის დადგენას, რომელიც შეეხება გარიგების გუნდის წევრებს შორის, ანდა გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ან იმ პირებს შორის წარმოქმნილ აზრთა სხვადასხვაობას, რომლებიც ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში გარკვეულ ფუნქციებს ასრულებენ. გარდა ამისა, ხმსს 1 მოითხოვს, რომ აზრთა სხვადასხვაობის შესახებ ინფორმაცია მიეწოდოს ფირმას და საკითხი გადაიჭრას.

გ108. გარკვეულ გარემოებებში გარიგების პარტნიორი შესაძლოა კმაყოფილი არ იყოს აზრთა სხვადასხვაობის გადაწყვეტით. ასეთ ვითარებაში, გარიგების პარტნიორის მიერ გასატარებელი შესაფერისი ზომები შესაძლოა მოიცავდეს, მაგალითად:

- იურიდიული კონსულტაციის გავლას; ან
- აუდიტის გარიგებიდან გამოსვლას, როდესაც ამის გაკეთება ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით.

მონიტორინგი და რემედიაცია (იხ. 39-ე პუნქტი)

გ109. ხმსს 1 ადგენს მოთხოვნებს ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესისთვის. ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს გარიგების გუნდებისთვის ინფორმაციის მიწოდებას ფირმის მიერ ჩატარებული მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შესახებ, რაც მათ დროული და სათანადო ზომების გატარების საშუალებას მისცემს თავიანთი პასუხისმგებლობების შესაბამისად.[45] მეორე მხრივ, გარიგების

45. ხმსს 1, 46 – 47-ე პუნქტები.

გუნდის წევრების მიერ მიწოდებული ინფორმაციის გამოყენება შეუძლია ფირმას ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესში, ხოლო პროფესიული განსჯისა და პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება აუდიტის ჩატარებისას შესაძლოა გარიგების გუნდის წევრებს დაეხმაროს სიფხიზლის შენარჩუნებაში ისეთ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც შესაძლოა შესაფერისი იყოს მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესისთვის.

გ110. ფირმის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია შესაძლოა იმ შემთხვევაში გამოადგეს გარიგების გუნდს, როდესაც, მაგალითად, ინფორმაცია დაკავშირებულია გარიგების პარტნიორის ან გარიგების გუნდის სხვა წევრების მიერ შესრულებული სხვა გარიგებების დროს გამოვლენილ ფაქტებთან, ფირმის ადგილობრივი ოფისის მიერ გამოვლენილ ფაქტებთან ან სუბიექტის წინა პერიოდების აუდიტის ინსპექტირების შედეგად მიღებულ ინფორმაციასთან.

გ111. ფირმის მიერ მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის მეშვეობით მოწოდებული ინფორმაციისა და აუდიტის გარიგებაზე მისი შესაძლო გავლენის განხილვისას, გარიგების პარტნიორს შეუძლია გაითვალისწინოს ფირმის მიერ გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად შემუშავებული და გატარებული გამოსასწორებელი ზომები და გარიგების ხასიათისა და გარემოებების შესაბამისი მოცულობის ინფორმაცია მიაწოდოს გარიგების გუნდს. გარიგების პარტნიორმა შესაძლოა ასევე დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა დამატებითი გამოსასწორებელი ზომების გატარება გარიგების დონეზე. მაგალითად, გარიგების პარტნიორმა შეიძლება მიიჩნიოს, რომ:

- აუცილებელია აუდიტორის ექსპერტის დახმარება; ან
- მისი ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი საჭიროებს გაუმჯობესებას აუდიტის ისეთ სფეროში, სადაც დარღვევები გამოვლინდა.

თუ გამოვლენილი დარღვევა გავლენას არ ახდენს აუდიტის ხარისხზე, (მაგ., თუ დარღვევა დაკავშირებულია ისეთ ტექნოლოგიურ რესურსებთან, რომლებიც გარიგების გუნდს არ გამოუყენებია), მაშინ შესაძლოა აუცილებელი აღარ იყოს დამატებითი ზომების გატარება.

გ112. ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში გამოვლენილი ნაკლოვანება ყოველთვის არაა იმის მიმანიშნებელი, რომ აუდიტი არ ჩატარდა პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, ან აუდიტორის დასკვნა არ იყო ადეკვატური მოცემულ გარემოებებში.

საერთო პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე
(იხ. მე-40 პუნქტი)

გ113. ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს ხარისხის მიზნის დადგენას, რომელიც ეხება გარიგებასთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობების გაცნობიერებასა და შესრულებას გარიგების გუნდის მიერ. გარდა ამისა, ხმსს 1 მოითხოვს, რომ ხარისხის მიზნები ითვალისწინებდეს გარიგების პარტნიორების საერთო პასუხისმგებლობას გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე და მათ საკმარის და ადეკვატურ ჩართულობას გარიგების შესრულების პროცესში.

გ114. მე-40 პუნქტის მოთხოვნების შესრულება მოიცავს იმის დადგენას, როგორ შეასრულა გარიგების პარტნიორმა წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით და როგორ დასტურდება აუდიტის დოკუმენტაციით გარიგების პარტნიორის ჩართულობა აუდიტის გარიგების პროცესში გ119-ის შესაბამისად.

გ115. შემდეგი ფაქტორები შესაძლოა იყოს ინდიკატორები იმისა, რომ გარიგების პარტნიორი საკმარისად და ადეკვატურად არ იყო ჩართული გარიგების შესრულებაში:

- გარიგების პარტნიორმა დროულად არ განიხილა აუდიტის გარიგების გეგმა, მათ შორის, დროულად არ ჩაატარა არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებებისა და მათზე რეაგირებისთვის შემუშავებული საპასუხო ზომების მიმოხილვა;
- მტკიცებულება იმისა, რომ წევრები, რომლებსაც დავალებული ჰქონდათ გარკვეული დავალებების, საპასუხო ზომების ან პროცედურების შესრულება, ადეკვატურად არ იყვნენ ინფორმირებულნი თავიანთი პასუხისმგებლობებისა და უფლებამოსილების, სამუშაოს მოცულობისა და მისი მიზნების შესახებ; ასევე არ ჰქონდათ მიღებული აუცილებელი ინსტრუქციები და რელევანტური ინფორმაცია;
- არ არსებობს მტკიცებულებები იმისა, რომ გარიგების პარტნიორი გარიგების გუნდის წევრების მუშაობას ხელმძღვანელობდა და ზედამხედველობას უწევდა და ატარებდა მათი

სამუშაოს მიმოხილვას.

გ116. თუ გარიგების პარტნიორის ჩართულობა არ ქმნის საფუძველს იმის დასადგენად, რომ გუნდის ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია, გარიგების პარტნიორი ვერ შეძლებს მე-40 პუნქტით განსაზღვრული მოთხოვნის შესრულებას. ფირმის იმ პოლიტიკის ან პროცედურების გათვალისწინებასთან ერთად, რომლებიც შესაძლოა ადგენდეს ასეთ გარემოებებში გასატარებელ აუცილებელ ზომებს, გარიგების პარტნიორს ასევე შეუძლია, მაგალითად, შემდეგი ზომების მიღება:

- აუდიტის გეგმის განახლება და შეცვლა;
- ჩასატარებელი მიმოხილვის ხასიათისა და მოცულობისთვის დაგეგმილი მიდგომის ხელახლა შეფასება, გარიგების პარტნიორის ჩართულობის ხარისხის ასამაღლებლად; ან
- კონსულტაციის გავლა პერსონალთან, რომელსაც ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრია ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესაბამის ასპექტზე.

დოკუმენტაცია (იხ. 41-ე პუნქტი)

გ117. ასს 230-ის[46] შესაბამისად აუდიტის დოკუმენტაცია უზრუნველყოფს იმის მტკიცებულებებს, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად. თუმცა, არც აუცილებელია და პრაქტიკულადაც შეუძლებელია, რომ აუდიტორმა დოკუმენტებში ასახოს აუდიტის დროს განხილული ყველა საკითხი ან განხორციელებული ყველანაირი პროფესიული განსჯა. ასევე, აუცილებელი არ არის დოკუმენტაციის ცალკე წარმოება (მაგალითად, საკონტროლო კითხვარის სახით) ისეთი მოთხოვნების დაცვის დასადასტურებლად, რომელთა დაცვა ჩანს აუდიტის ფაილში შეტანილი დოკუმენტებით.

გ118. აუდიტის გარიგების ხასიათიდან და გარემოებებიდან გამომდინარე შესაძლებელია სხვადასხვაგვარად მომზადდეს ამ ასს-ის მოთხოვნების შესრულების დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, მათ შორის, დოკუმენტაცია, რომელიც ადასტურებს გარიგების პარტნიორის ჩართულობას და მე-40 პუნქტის თანახმად მიღებულ მის გადაწყვეტილებას, მაგალითად:

- გარიგების გუნდისთვის გაწეული ხელმძღვანელობის დოკუ-

46. ასს 230, პუნქტი გ7.

მენტირება შესაძლებელია აუდიტის გეგმისა და პროექტის მართვის ღონისძიებების დოკუმენტის ხელმოწერით;

- გარიგების გუნდის ოფიციალური შეხვედრების ოქმები შესაძლოა შეიცავდეს მტკიცებულებებს იმის თაობაზე, რამდენად გასაგებად, თანამიმდევრულად და ეფექტიანად განახორციელა გარიგების პარტნიორმა ინფორმირების პროცესი და სხვა ღონისძიებები, რომლებიც დაკავშირებულია ფირმის კულტურასა და გუნდის წევრების მოსალოდნელ ქცევასთან და წარმოაჩენს ხარისხის მიმართ ფირმის ერთგულებას;
- გარიგების პარტნიორსა და გარიგების გუნდის სხვა წევრებს, და, საჭიროების შემთხვევაში, გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შორის ჩატარებული განხილვების დღის წესრიგი და გარიგების პარტნიორის მიერ გარიგებაზე დახარჯული დროის დადასტურებული (ხელმოწერილი) ჩანაწერები შესაძლოა შეიცავდეს მტკიცებულებებს აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში პარტნიორის ჩართულობისა და გარიგების გუნდის სხვა წევრებისთვის გაწეული ზედამხედველობის შესახებ; ან
- გარიგების პარტნიორისა და გარიგების გუნდის სხვა წევრების ხელმოწერები წარმოადგენს იმის მტკიცებულებას, რომ ჩატარდა სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვა.

გ119. ისეთ ვითარებაში, რომელმაც შესაძლოა რისკის ქვეშ დააყენოს აუდიტის გარიგების ხარისხის უზრუნველყოფა, შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენა და სიტუაციის შესახებ აუდიტორის მოსაზრების დოკუმენტებში ასახვა. მაგალითად, თუ გარიგების პარტნიორი მოიპოვებს ინფორმაციას, რომლის გამოც ფირმას შეიძლება უარი ეთქვა გარიგებაზე (იხ. 24-ე პუნქტი), დოკუმენტაცია შესაძლოა შეიცავდეს განმარტებას იმის თაობაზე, როგორ იმოქმედა გარიგების გუნდმა ასეთ შემთხვევაში.

გ120. რთულ ან სადავო საკითხებთან დაკავშირებით სხვა პროფესიონალებთან ჩატარებული კონსულტაციების დოკუმენტაცია, რომელიც საკმარისად სრული და დეტალურია, ნათლად წარმოაჩენს:

- საკონსულტაციო საკითხის ხასიათსა და მასშტაბს;
- კონსულტაციის შედეგებს, მათ შორის, მიღებულ გადაწყვეტილებებს, შესაბამის არგუმენტაციას და როგორ მოხდა მათი პრაქტიკაში განხორციელება.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 230
აუდიტის დოკუმენტაცია

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 230-ის მოქმედების სფერო 1

აუდიტის დოკუმენტაციის ხასიათი და მიზანი 2-3

ძალაში შესვლის თარიღი 4

მიზანი 5

განმარტებები 6

მოთხოვნები

აუდიტის დოკუმენტაციის დროული მომზადება 7

დოკუმენტაცია ჩატარებული აუდიტის პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შესახებ 8-13

აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტება..... 14-16

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტის დოკუმენტაციის დროული მომზადება გ1

დოკუმენტაცია, ჩატარებული აუდიტის პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შესახებ გ2-გ20

აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტება..... გ21-გ24

დანართი: აუდიტის დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები სხვა ასს-ებში

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

ასს 230-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, მოამზადოს აუდიტის დოკუმენტაცია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის. დანართში ჩამოთვლილია სხვა ასს-ები, რომლებიც მოიცავს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოთხოვნებსა და მითითებებს. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სხვა ასს-ების სპეციფიკური მოთხოვნები არ ზღუდავს მოცემული ასს-ის გამოყენების არეალს. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული დამატებითი მოთხოვნები შეიძლება კანონმდებლობით იყოს დადგენილი.

აუდიტის დოკუმენტაციის ხასიათი და მიზანი

2. აუდიტის დოკუმენტაცია, რომელიც აკმაყოფილებს მოცემული ასს-ის მოთხოვნებსა და სხვა შესაფერისი ასს-ების დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოთხოვნებს, უზრუნველყოფს:

   ა) აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულების შესახებ აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნის საფუძვლის მტკიცებულებებს;[1] და

   ბ) იმის მტკიცებულებებს, რომ აუდიტი დაიგეგმა და ჩატარდა ასს-ებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად.

3. აუდიტის დოკუმენტაცია ემსახურება რამდენიმე დამატებით მიზანს, მათ შორის, ქვემოთ ჩამოთვლილს:

   - გარიგების გუნდის დახმარებას აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებაში;
   - ზედამხედველობის ფუნქციის შესრულებაში გარიგების გუნდის იმ წევრების დახმარებას, რომლებსაც ევალებათ ზედამხედველობის გაწევა აუდიტის სამუშაოების წარმართვაზე, ასევე მიმოხილვის პასუხისმგებლობის შესრულებაში ასს 220-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;[2]

---

1. ასს 200 - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“*, მე-11 პუნქტი.

2. ასს 220 (გადასინჯული) - *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“*, პუნქტები 29-34-ე.

- გარიგების გუნდის ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფას საკუთარ სამუშაოზე;
- მონაცემების შენახვას (ჩანაწერების წარმოებას) ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვანი იქნება მომავალი პერიოდების აუდიტშიც;
- უზრუნველყოფს გარიგების ხარისხის მიმოხილვის,[3] გარიგებების სხვა ტიპის მიმოხილვისა[4] და მონიტორინგის ღონისძიებების ჩატარებას ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესაბამისად;
- უზრუნველყოფს გარე ინსპექტირების ჩატარების შესაძლებლობას მოქმედი საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ან სხვა მოთხოვნების შესაბამისად.

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზანი

5. აუდიტორის მიზანია, მოამზადოს ისეთი დოკუმენტაცია, რომელიც უზრუნველყოფს:

   ა) აუდიტორის დასკვნის საფუძვლის საკმარის და შესაფერის დოკუმენტირებას; და

   ბ) იმის მტკიცებულებას, რომ აუდიტი დაიგეგმა და ჩატარდა ასს-ებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად.

განმარტებები

6. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:

   ა) აუდიტის დოკუმენტაცია – ჩანაწერები ჩატარებული აუდიტის პროცედურების, მოპოვებული შესაფერისი აუდიტის მტკიცებუ-

---

3. ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი (ხმსს) 2 – *„გარიგების ხარისხის მიმოხილვა“.*
4. ხმსს 1 - *„ხარისხის მართვა ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“*, გ135 პუნქტი.

ლებებისა და აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების შესახებ (ხანდახან ასევე გამოიყენება ტერმინები „სამუშაო დოკუმენტები~ ან „სამუშაო დოკუმენტაცია~);

ბ) აუდიტის ფაილი – ერთი ან მეტი საქაღალდე, ან სხვა ფიზიკური ან ელექტრონული ფორმის ინფორმაციის მატარებელი, რომელიც შეიცავს ჩანაწერებს (აუდიტის დოკუმენტაციას) ამა თუ იმ კონკრეტული გარიგების შესახებ;

გ) გამოცდილი აუდიტორი – ესა თუ ის პირი (ფირმაში მომუშავე ან გარე პირი), რომელსაც გააჩნია აუდიტის ჩატარების პრაქტიკული გამოცდილება და სათანადოდ ერკვევა:

(i) აუდიტის პროცესებში;

(ii) ასს-ებსა და მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებში;

(iii) ბიზნესგარემოში, რომელშიც ფუნქციონირებს კონკრეტული სუბიექტი;

(iv) სუბიექტის დარგთან დაკავშირებული აუდიტისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საკითხებში.

მოთხოვნები

აუდიტის დოკუმენტაციის დროული მომზადება

7. აუდიტორმა დროულად უნდა მოამზადოს აუდიტის დოკუმენტაცია. (იხ: პუნქტი გ1)

დოკუმენტაცია ჩატარებული აუდიტის პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შესახებ

აუდიტის დოკუმენტაციის ფორმა, შინაარსი და მოცულობა

8. აუდიტორმა უნდა მოამზადოს აუდიტის ისეთი დოკუმენტაცია, რომელიც საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე არ ყოფილა დაკავშირებული მოცემულ აუდიტთან, გაიგოს: (იხ: პუნქტები გ2-გ5, გ16-გ17)

ა) იმ აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც ჩატარდა ასს-ებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვით; (იხ: პუნქტები გ6-გ7)

ბ) ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგები და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები; და

გ) აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ამ დასკვნების გამოსატანად ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განსჯა. (იხ: პუნქტები გ8-გ11)

9. ჩატარებული აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დოკუმენტირების დროს, აუდიტორმა დოკუმენტებში უნდა ასახოს:

ა) იმ კონკრეტული მუხლების ან საკითხების საიდენტიფიკაციო მახასიათებლები, რომელთა ტესტირებაც ჩატარდება; (იხ: პუნქტი გ12)

ბ) ვინ შეასრულა აუდიტის სამუშაო და სამუშაოს შესრულების თარიღი; და

გ) ვინ ჩაატარა შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა, მიმოხილვის თარიღი და მოცულობა. (იხ: პუნქტი გ13)

10. აუდიტორმა დოკუმენტურად უნდა ასახოს ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და სხვა პირებთან მნიშვნელოვან საკითხებზე ჩატარებული განხილვები, მათ შორის, განხილული მნიშვნელოვანი საკითხების ხასიათი და როდის და ვისთან ერთად ჩატარდა განხილვა. (იხ: პუნქტი გ14)

11. თუ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც შეუთავსებელია ამა თუ იმ მნიშვნელოვანი საკითხის შესახებ აუდიტორის მიერ გამოტანილ საბოლოო დასკვნასთან, მან დოკუმენტურად უნდა ასახოს, როგორ მოაგვარა აღნიშნული შეუსაბამობა. (იხ: პუნქტი გ15)

სათანადო მოთხოვნიდან გადახვევა

12. თუ, გამონაკლის შემთხვევებში, აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს რომელიმე ასს-ის ამა თუ იმ მოთხოვნიდან გადახვევას, მან დოკუმენტურად უნდა ასახოს ამ სტანდარტის მოთხოვნიდან გადახვევის მიზეზები და როგორ მიიღწევა ჩატარებული ალტერნატიული აუდიტის პროცედურებით ამ მოთხოვნის მიზანი. (იხ: პუნქტები გ18-გ19)

აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ წამოჭრილი საკითხები

13. თუ, გამონაკლის გარემოებებში, აუდიტორი ჩაატარებს ახალ ან დამატებით აუდიტის პროცედურებს, ან გამოიტანს ახალ დასკვნებს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, მან დოკუმენტურად უნდა ასახოს: (იხ: პუნქტი გ20)

ა) შექმნილი გარემოებები;

ბ) ჩატარებული ახალი ან დამატებითი პროცედურები, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები, გამოტანილი დასკვნები და მათი გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე; და

გ) როდის და ვინ შეიტანა შესაბამისი ცვლილებები აუდიტის დოკუმენტაციაში და როდის და ვინ ჩაატარა მათი მიმოხილვა.

აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტება

14. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაცია უნდა შეკრიბოს აუდიტის ერთ ფაილში და დროულად დაასრულოს აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების ადმინისტრაციული პროცესი აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ. (იხ: პუნქტები გ21-გ22)

15. აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების შემდეგ, აუდიტორმა არ უნდა გაანადგუროს და გადაყაროს არანაირი აუდიტის დოკუმენტაცია მისი შენახვის პერიოდის ამოწურვამდე. (იხ: პუნქტი გ23)

16. მე-13 პუნქტში განხილულისგან განსხვავებულ გარემოებებში, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია აუდიტის არსებული დოკუმენტაციის შესწორება, ან აუდიტის ახალი დოკუმენტაციის დამატება აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების დასრულების შემდეგ, აუდიტორმა შესწორებების ან დამატებების ხასიათის მიუხედავად, დოკუმენტურად უნდა ასახოს: (იხ: პუნქტი გ24)

ა) მათი შეტანის კონკრეტული მიზეზები; და

ბ) როდის და ვინ შეიტანა ისინი და როდის და ვინ ჩაატარა მათი მიმოხილვა.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტის დოკუმენტაციის დროული მომზადება (იხ: მე-7 პუნქტი)

გ1. საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის დოკუმენტაციის დროული მომზადება ხელს უწყობს აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესებას, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებებისა და გამოტანილი დასკვნების ეფექტურ მიმოხილვასა და შეფასებას აუდიტორის დასკვნის საბოლოო სახით შედგენამდე. აუდიტის სამუშაოს ჩატარების შემდეგ

მომზადებული დოკუმენტაცია, სავარაუდოდ, ნაკლებად ზუსტი იქნება, ვიდრე სამუშაოს ჩატარების დროს მომზადებული.

დოკუმენტაცია ჩატარებული აუდიტის პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შესახებ

აუდიტის დოკუმენტაციის ფორმა, შინაარსი და მოცულობა
(იხ: მე-8 პუნქტი)

გ2. აუდიტის დოკუმენტაციის ფორმა, შინაარსი და მოცულობა დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორიცაა:

- სუბიექტის სიდიდე და სირთულე;
- ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათი;
- გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკები;
- მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების მნიშვნელობა;
- გამოვლენილი გადახრების ხასიათი და მოცულობა;
- აუცილებლობა იმისა, რომ დოკუმენტურად აისახოს დასკვნა ან დასკვნის საფუძველი, რომლის განსაზღვრაც იოლი არ არის ჩატარებული სამუშაოს დოკუმენტაციიდან, ან მოპოვებული მტკიცებულებებიდან;
- აუდიტის ჩასატარებლად გამოყენებული მეთოდოლოგია და მეთოდები.

გ3. აუდიტის დოკუმენტაციის წარმოება შეიძლება ქაღალდზე, ან ელექტრონული ან სხვა ფორმით. აუდიტის დოკუმენტაციის მაგალითებია:

- აუდიტის პროგრამები;
- ანალიტიკური დოკუმენტები;
- პრობლემატური საკითხების შესახებ მოკლე ჩანაწერები;
- მნიშვნელოვანი საკითხების მოკლე დასკვნები;
- დასტურის წერილები და ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები;
- საკონტროლო კითხვარები;
- მნიშვნელოვან საკითხებთან დაკავშირებული მიმოწერა (ელექტრონული ფოსტის ჩათვლით).

აუდიტის დოკუმენტაციის შემადგენელი ნაწილის სახით, აუდიტორმა აუდიტის ფაილში შეიძლება შეიტანოს სუბიექტის ჩანაწერების ამონაწერები ან ასლები (როგორიცაა, მნიშვნელოვანი და სპეციფიკური ხელშეკრულებები და შეთანხმებები). თუმცა, აუდიტის დოკუმენტაცია არ წარმოადგენს სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერების შემცვლელს.

გ4. აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში შეიტანოს სამუშაო დოკუმენტების შავი ჩანაწერები და ფინანსური ანგარიშგების შეცვლილი პროექტები, ისეთი შენიშვნები, რომლებშიც ასახულია დაუმთავრებელი ან წინასწარი მსჯელობები, დოკუმენტების ადრინდელი ასლები, რომლებშიც დაშვებული იყო ტიპოგრაფიული ან სხვა შეცდომები და დოკუმენტების დუბლიკატები.

გ5. აუდიტორის სიტყვიერი განმარტებები, თავისთავად, არ წარმოადგენს აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს ან მის მიერ გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურ გამამყარებელ საბუთს, მაგრამ შეიძლება გამოდგეს აუდიტის დოკუმენტაციაში ასახული ინფორმაციის ასახსნელად ან დასაზუსტებლად.

დოკუმენტაცია ასს-ების მოთხოვნების დაცვის შესახებ (იხ: პუნქტი 8(ა))

გ6. პრინციპში, წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად მომზადებული აუდიტის დოკუმენტაცია კონკრეტული გარემოებებისთვის საკმარისი და შესაფერისი იქნება. სხვა ასს-ები მოიცავს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ ისეთ სპეციფიკურ მოთხოვნებს, რომელთა მიზანია სხვა ასს-ების კონკრეტულ გარემოებებში, მოცემული ასს-ის მოთხოვნების გამოყენების დაზუსტება. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სხვა ასს-ების სპეციფიკური მოთხოვნები არ ზღუდავს მოცემული ასს-ის გამოყენების არეალს. გარდა ამისა, რომელიმე ასს-ში დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული მოთხოვნის არარსებობა არ ნიშნავს იმას, რომ მისი მოთხოვნების დაცვა არ გულისხმობს სათანადო დოკუმენტაციის მომზადებას.

გ7. აუდიტის დოკუმენტაცია მტკიცებულებებს ქმნის იმის თაობაზე, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად. თუმცა, არც აუცილებელია და პრაქტიკულადაც მიზანშეწონილი არ არის, რომ აუდიტორმა დოკუმენტებში ასახოს აუდიტის პროცესში განხილული ყველა საკითხი ან განსჯა. ასევე, აუცილებელი, არ არის, რომ აუდიტორმა ცალ-ცალკე ასახოს დოკუმენტებში (მაგალითად, როგორც საკონტროლო კითხვარებშია) ისეთი მოთხოვნების დაცვის ფაქტი, რომელთა დაცვის დემონსტრირება შესაძლებელია აუდიტის ფაილში შეტანილი დოკუმენტების არსებობით, მაგალითად:

- ადეკვატურად დოკუმენტირებული აუდიტის გეგმის არსებობა ადასტურებს, რომ აუდიტორმა დაგეგმა აუდიტი;
- აუდიტის ფაილში გარიგების ხელმოწერილი წერილის არსებობა ადასტურებს, რომ აუდიტორმა აუდიტის გარიგების პირობები შეათანხმა ხელმძღვანელობასთან ან, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;
- აუდიტორის დასკვნა, რომელიც შეიცავს სათანადო პირობით მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ადასტურებს, რომ აუდიტორმა დაიცვა პირობითი მოსაზრების გამოთქმის შესახებ მოთხოვნა, ასს-ებში მითითებულ კონკრეტულ გარემოებებში;
- ისეთ მოთხოვნებთან დაკავშირებით, რომლებიც საზოგადოდ გამოიყენება აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში, შეიძლება არსებობდეს რამდენიმე გზა, რომლის მეშვეობითაც შესაძლებელია ამ მოთხოვნების დაცვის დადასტურება აუდიტის ფაილის ფარგლებში:
    - მაგალითად, შეიძლება არ არსებობდეს ერთი ისეთი ხერხი, რომლის გამოყენებითაც დოკუმენტურად აისახებოდა აუდიტორის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმი. მაგრამ, მიუხედავად ამისა, აუდიტორის დოკუმენტაციაში შეიძლება წარმოდგენილი იყოს მტკიცებულებები აუდიტორის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმის შესახებ ასს-ების შესაბამისად. მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, როდესაც მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები მოიცავს ორგვარ მტკიცებულებებს, რომლებიც ადასტურებს ხელმძღვანელობის მტკიცებებს და რომლებიც ეწინააღმდეგება მათ, დოკუმენტაციაში აისახება, როგორ შეაფასა აუდიტორმა ეს მტკიცებულებები, მათ შორის აუდიტორის მიერ განხორციელებული განსჯა დასკვნის გამოსატანად იმის თაობაზე, რომ მოპოვებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები;
    - ანალოგიურად, გარიგების პარტნიორის მიერ გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობაზე და მათი სამუშაოს მიმოხილვაზე[5] პასუხისმგებლობის აღება აუდიტის დოკუმენტაციაში შეიძლება დამტკიცდეს რამდე-

5. ასს 220 (გადასინჯული), 29-ე პუნქტი.

ნიმე გზით, მაგალითად, დოკუმენტაციის არსებობით, საიდანაც ჩანს გარიგების პარტნიორის საკმარისი და სათანადო ჩართულობა აუდიტში, მაგალითად, გარიგების გუნდის წევრებს შორის ჩატარებულ განხილვებში მონაწილეობა.

დოკუმენტაცია მნიშვნელოვანი საკითხებისა და მათთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვების შესახებ (იხ: პუნქტი 8(გ))

გ8. ამა თუ იმ საკითხის მნიშვნელობის შესახებ მსჯელობა საჭიროებს კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების ობიექტურ ანალიზს. მნიშვნელოვანი საკითხების მაგალითებში შედის:

- საკითხები, რომლებიც წარმოშობს მნიშვნელოვან რისკებს (როგორც განმარტებულია ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს));[6]
- აუდიტის პროცედურების შედეგები, საიდანაც ჩანს, რომ (ა) ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს; ან (ბ) საჭიროა აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების წინა შეფასების გადახედვა და აუდიტორის საპასუხო რეაგირება ამ რისკებთან მიმართებაში;
- გარემოებები, რომლებიც აუდიტორს მნიშვნელოვან სირთულეს უქმნის აუცილებელი აუდიტის პროცედურების გამოყენების დროს;
- მოპოვებული ინფორმაცია, რომელიც იწვევს აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირებას, ან მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებას აუდიტორის დასკვნაში.

გ9. მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ აუდიტის დოკუმენტაციის ფორმის, შინაარსისა და მოცულობის განმსაზღვრელი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორია სამუშაოს შესრულებისა და შედეგების შეფასების დროს გამოყენებული პროფესიული განსჯის მოცულობა; როდესაც აუდიტორის მიერ გამოყენებული პროფესიული განსჯის შესახებ დოკუმენტაცია მნიშვნელოვანია, იგი გამოდგება აუდიტორის დასკვნების ასახსნელად და მსჯელობის ხარისხის გასამყარებლად. ასეთი საკითხები განსაკუთრებით საინტერესოა იმ პირთათვის, ვინც პასუხისმგებელია აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვაზე, მათ შორის, მათთვის, ვინც ატარებს მომდევნო პერიოდის აუდიტს და განსახილველი საკითხები მომდევნო პერიოდისთვისაც ისევ მნიშვნელოვანია (მაგალითად, როდესაც ატარებენ სააღრიცხვო შეფასებების რეტროსპექტულ მიმოხილვას).

6. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 12 (მ).

გ10. ქვემოთ განხილულია ისეთი გარემოებების ზოგიერთი მაგალითი, რომლის დროსაც, მე-8 პუნქტის შესაბამისად, მიზანშეწონილია აუდიტის დოკუმენტაციის მომზადება ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებთანაც დაკავშირებულია პროფესიული განსჯა და განსახილველი საკითხი და მსჯელობა მნიშვნელოვანია. ასე, მაგალითად:

- აუდიტორის დასკვნის დასაბუთება, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება გარკვეული ინფორმაციის ან ფაქტორების განხილვა და ამგვარი განხილვა მნიშვნელოვანია კონკრეტული გარიგებისთვის;
- აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნის საფუძველი ისეთი სფეროების დასაბუთებულობის შესახებ, რომლებიც ხელმძღვანელობის სუბიექტურ განსჯასა და გადაწყვეტილების მიღებას საჭიროებს;
- აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნის საფუძველი იმის თაობაზე, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, თუ უზუსტობებს შეიცავს;
- აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების საფუძველი რაიმე დოკუმენტის ნამდვილობის თაობაზე, როდესაც ტარდება აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ისეთი პირობების შემდგომი გამოკვლევა (კერძოდ, ექსპერტის ან დადასტურების პროცედურების სათანადო გამოყენება), რომლებმაც აუდიტორი დაარწმუნა, რომ ეს დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ავთენტიკური.
- თუ ასს 701[7] გამოიყენება, აუდიტორის მიერ განსაზღვრული აუდიტის ძირითადი საკითხები, ან გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, რომ არ არსებობს არანაირი აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის შესახებაც აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში ინფორმირება.

გ11. აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს რეზიუმეს ტიპის მოკლე ჩანაწერის მომზადება (როგორიცაა მოხსენებითი ბარათი) აუდიტის დასრულების შესახებ და მისი აუდიტის დოკუმენტაციის შემადგენელ ნაწილად შენახვა, სადაც აღწერილი იქნება აუდიტის პროცესში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი საკითხები და მათი გადაჭ-

7. ასს 701 - *„აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.*

რის გზები, ან მითითებული იქნება აუდიტის სხვა დამხმარე დოკუმენტაცია, რომელიც ამ ინფორმაციას მოიცავს. ასეთმა რეზიუმემ შეიძლება გააიოლოს აუდიტის დოკუმენტაციის ეფექტიანი მიმოხილვისა და ინსპექტირების პროცესები, განსაკუთრებით დიდი მოცულობისა და რთული აუდიტის დროს. ამასთან, ასეთი მოკლე ჩანაწერის მომზადება აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვაში. გარდა ამისა, ჩატარებული აუდიტის პროცედურებისა და გამოტანილი დასკვნების გათვალისწინებით, აუდიტორს დაეხმარება იმის გაგებაში, ხომ არ დარჩა შეუსრულებელი ამა თუ იმ სათანადო ასს-ის რომელიმე მიზანი, რაც ხელს შეუშლის მას აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულებაში.

ტესტირებული კონკრეტული მუხლების ან საკითხების და მისი შემსრულებლისა და მიმომხილველის ვინაობის მითითება
(იხ: მე-9 პუნქტი)

გ12. საიდენტიფიკაციო მახასიათებლების დოკუმენტირება რამდენიმე მიზანს ემსახურება. მაგალითად, გარიგების გუნდს იმის შესაძლებლობას აძლევს, რომ ანგარიშვალდებული იყოს თავის სამუშაოზე და აადვილებს გადახრების ან შეუსაბამობების გამოკვლევას. საიდენტიფიკაციო მახასიათებლები სხვადასხვანაირი იქნება აუდიტის პროცედურის ხასიათისა და ტესტირებული მუხლის ან საკითხის მიხედვით. მაგალითად:

- სუბიექტის მიერ შედგენილი შესყიდვის შეკვეთების ელემენტების ტესტისთვის, აუდიტორმა ტესტირებისთვის შერჩეული დოკუმენტები შეიძლება გამოავლინოს მათი თარიღებისა და შესყიდვის შეკვეთების უნიკალური საიდენტიფიკაციო ნომრების მიხედვით;

- ისეთი პროცედურისთვის, რომელიც საჭიროებს მოცემული გენერალური ერთობლიობიდან რომელიმე კონკრეტული სიდიდის თანხის ზემოთ ყველა მუხლის შერჩევას ან მიმოხილვას, აუდიტორმა შეიძლება დოკუმენტებში ასახოს პროცედურის მასშტაბი და განსაზღვროს გენერალური ერთობლიობა (მაგალითად, საბუღალტრო ჟურნალიდან აიღოს ყველა გატარება მოცემულ ჟურნალში გატარებული გარკვეული თანხის ზემოთ);

- ისეთი პროცედურისთვის, რომელიც საჭიროებს დოკუმენტების გენერალური ერთობლიობიდან სისტემურ შერჩევას, აუდიტორმა შერჩეული დოკუმენტები შეიძლება გამოავლინოს, მათი პირველწყაროს, შერჩევის საწყისი წერტილისა და შერჩევის ინტერვალის დოკუმენტირების გზით (მაგალითად, გაგზავნი-

ლი საქონლის აღრიცხვის ჟურნალიდან სისტემური შერჩევის მეთოდით შედგენილი საქონლის გასავლის ზედდებულების შერჩევითი ერთობლიობა 1 აპრილიდან 30 სექტემბრის პერიოდისთვის, იწყება ანგარიშით, რომლის ნომერია 12345 და შეირჩევა ყოველი 125-ე ზედდებული);

- ისეთი პროცედურისთვის, რომელიც საჭიროებს სუბიექტის კონკრეტული პერსონალის გამოკითხვების ჩატარებას, აუდიტორმა შეიძლება დოკუმენტებში ასახოს გამოკითხვების თარიღები, გამოკითხული პერსონალის სახელები, გვარები და თანამდებობა;

- დაკვირვების პროცედურისთვის აუდიტორმა შეიძლება დოკუმენტებში ასახოს პროცესი ან საკითხი, რომელზეც დაკვირვება ჩატარდა, შესაბამისი პირების ვინაობა, მათი პასუხისმგებლობა და სად და როდის ჩატარდა დაკვირვება.

გ13. ასს 220 (გადასინჯული) შეიცავს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვასთან დაკავშირებით.[8] სტანდარტის მოთხოვნა, რომელიც ითვალისწინებს შესრულებული სამუშაოს მიმომხილველის ვინაობის დოკუმენტირებას, არ გულისხმობს, რომ ყოველი კონკრეტული სამუშაო უნდა შეიცავდეს მიმოხილვის მტკიცებულებას. თუმცა, ეს მოთხოვნა გულისხმობს იმის დოკუმენტურად ასახვას, რომელი სამუშაოს მიმოხილვა ჩატარდა და ვინ და როდის ჩაატარა მიმოხილვა.

დოკუმენტაცია ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან და სხვა პირებთან მნიშვნელოვან საკითხებზე ჩატარებული განხილვების შესახებ (იხ: მე-10 პუნქტი)

გ14. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია არ შემოიფარგლება აუდიტორის მიერ მომზადებული ჩანაწერებით (დოკუმენტებით), არამედ შეიძლება შეიცავდეს სხვა შესაფერის ჩანაწერებსაც (დოკუმენტებსაც), კერძოდ, სუბიექტის პერსონალის მიერ მომზადებულ სხდომების ოქმებს, რომლებიც შეთანხმებულია აუდიტორთან. სხვა პირებში, რომლებთანაც აუდიტორმა შეიძლება იმსჯელოს მნიშვნელოვან საკითხებზე, შეიძლება იგულისხმებოდეს სუბიექტის სხვა პერსონალი და ასევე გარე მხარეები, მაგალითად, პირები, რომლებიც პროფესიულ კონსულტაციას უწევენ სუბიექტს.

8. ასს 220 (გადასინჯული), 29-34-ე პუნქტები.

დოკუმენტაცია იმის შესახებ, როგორ მოგვარდა შეუსაბამობები
(იხ: მე-11 პუნქტი)

გ15. სტანდარტის მოთხოვნა, ინფორმაციაში არსებული შეუსაბამობების მოგვარების გზების დოკუმენტირების შესახებ, არ გულისხმობს იმას, რომ აუდიტორმა შეინახოს არასწორი ან შეცვლილი დოკუმენტები.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები
(იხ: მე-8 პუნქტი)

გ16. საზოგადოდ, მცირე სუბიექტის აუდიტთან დაკავშირებული აუდიტის დოკუმენტაცია უფრო მცირე მოცულობისაა, ვიდრე უფრო დიდი ზომის სუბიექტის. გარდა ამისა, იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების პარტნიორი ასრულებს აუდიტის ყველა სამუშაოს, დოკუმენტაციაში არ აისახება ისეთი საკითხები, რომელთა დოკუმენტურად ასახვის მიზანი შეიძლება ყოფილიყო მხოლოდ გარიგების გუნდის წევრების ინფორმირება ან მათთვის ინსტრუქციების მიცემა, ან გუნდის სხვა წევრების მიერ ჩატარებული მიმოხილვის მტკიცებულების უზრუნველყოფა (მაგალითად, დოკუმენტურად არ აისახება არც ერთი ისეთი საკითხი, რომელიც შეეხება გუნდში ჩატარებულ განხილვებს ან ზედამხედველობას). მიუხედავად ამისა, გარიგების პარტნიორი იცავს მე-8 პუნქტის მთავარ მოთხოვნას _ მომზადდეს აუდიტის ისეთი დოკუმენტაცია, რომელსაც გაიგებს გამოცდილი აუდიტორი, რადგან შეიძლება საჭირო გახდეს აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა გარე მხარეების მიერ მარეგულირებელი ან სხვა მიზნებისთვის.

გ17. აუდიტის დოკუმენტაციის მომზადებისას, მცირე სუბიექტის აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს აუდიტის სხვადასხვა ასპექტის ერთ დოკუმენტში ასახვა და მიუთითოს დამხმარე სამუშაო დოკუმენტები, საჭიროებისამებრ. მაგალითად, მცირე სუბიექტის აუდიტორმა შეიძლება ერთ დოკუმენტში ასახოს შემდეგი საკითხები _ სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია, აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, ასს 320-ის[9] შესაბამისად განსაზღვრული არსებითობა, შეფასებული რისკები, აუდიტის დროს ჩანიშნული მნიშვნელოვანი საკითხები და გამოტანილი დასკვნები.

9. ასს 320 - *„არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“.*

ამა თუ იმ შესაბამისი მოთხოვნიდან გადახვევა (იხ: მე-12 პუნქტი)

გ18. ასს-ების მოთხოვნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა შეძლოს ასს-ებით განსაზღვრული მიზნებისა და, აქედან გამომდინარე, აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულება. შესაბამისად, გამონაკლისი გარემოებების გარდა, ასს-ების თანახმად, სავალდებულოა ყველა ისეთი მოთხოვნის დაცვა, რომელიც აუდიტის კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

გ19. დოკუმენტირების მოთხოვნა ეხება მხოლოდ სტანდარტების ისეთ მოთხოვნებს, რომლებიც კონკრეტული გარემოებების შესაფერისა. ესა თუ ის მოთხოვნა არ მიიჩნევა შესაფერისად[10] მხოლოდ ისეთ შემთხვევებში, როდესაც:

ა) მთლიანი ასს არ არის შესაფერისი (მაგალითად, თუ სუბიექტს არ გააჩნია შიდა აუდიტის განყოფილება, მისი აუდიტისთვის ასს 610[11]-იდან (გადასინჯული 2013 წელს) არაფერია შესაფერისი); ან

ბ) მოთხოვნა პირობითია, ხოლო მოცემულ გარემოებებში ეს პირობა არ არსებობს (მაგალითად, სტანდარტის მოთხოვნა აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების შესახებ იმ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და კონკრეტულ აუდიტში ასეთი შეუძლებლობა არ არსებობს).

აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ წამოჭრილი საკითხები
(იხ: მე-13 პუნქტი)

გ20. გამონაკლისი გარემოებების მაგალითებში შედის ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, მაგრამ არსებობდა დასკვნის თარიღისთვის და აუდიტორისთვის ცნობილი რომ ყოფილიყო მაშინ, შეეძლო გამოეწვია ცვლილებების შეტანა ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან აუდიტორის მოდიფიცირებული მოსაზრება აუდიტორის დასკვნაში.[12] აუდიტის დოკუმენტაციაში შესატანი შესაბამისი ცვლილებების მიმო-

10. ასს 200, 22-ე პუნქტი.

11. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - *„შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“*, მე-2 პუნქტი.

12. ასს 560 - *„შემდგომი მოვლენები“*, მე-14 პუნქტი.

ხილვა ტარდება ასს 220-ში (გადასინჯული)[13] განსაზღვრული მიმოხილვის პასუხისმგებლობის შესაბამისად.

აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტება (იხ: მე-14-16 პუნქტები)

გ21. ხმსს 1 (ან ამ სტანდარტის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრი ეროვნული მოთხოვნები) ფირმებს ავალდებულებს, რომ ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში დაადგინონ ხარისხის მიზანი, რომელიც ეხება გარიგების დოკუმენტაციის დაკომპლექტების დროულად დასრულებას გარიგების ანგარიშების თარიღის შემდეგ.[14] შესაფერისი ვადა, რომლის განმავლობაშიც უნდა დასრულდეს აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტება, ჩვეულებრივ, შეადგენს აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან არა უმეტეს 60 დღეს.[15]

გ22. აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტება ადმინისტრაციული პროცესია, რომელშიც არ შედის ახალი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ან ახალი დასკვნების გამოტანა. თუმცა, აუდიტის დოკუმენტაციაში ცვლილებების შეტანა შესაძლებელია აუდიტის ფაილის საბოლოო დაკომპლექტების პროცესის განმავლობაში, თუკი ეს ცვლილებები ადმინისტრაციული ხასიათის იქნება. ასეთი ცვლილებების მაგალითებია:

- ჩანაცვლებული (მოძველებული) დოკუმენტაციის წაშლა ან გადაყრა;
- სამუშაო დოკუმენტების დახარისხება, გაერთიანება და ინდექსაცია;
- იმ საკონტროლო კითხვარების შევსების ხელმოწერით დადასტურება, რომლებიც ეხება ფაილის დაკომპლექტების პროცესს;
- ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების დოკუმენტირება, რომლებიც აუდიტორმა მოიპოვა, განიხილა და შეათანხმა გარიგების გუნდის შესაბამის წევრებთან აუდიტორის დასკვნის შედგენამდე.

გ23. ხმსს 1 (ან ამ სტანდარტის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრი ეროვნული მოთხოვნები) მოითხოვს, რომ ფირმებმა ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში დაადგინონ ხარისხის მიზანი, რომელიც ეხება გარიგების დოკუმენტაციის სათანადოდ წარმოებასა და შენახვას,

---

13. ასს 220 (გადასინჯული),-29-34-ე პუნქტები.

14. ხმსს 1, 31(ვ) პუნქტი.

15. ხმსს 1, გ83 პუნქტი.

რათა დააკმაყოფილონ ფირმის მოთხოვნილებები და უზრუნველყონ საკანონმდებლო, მარეგულირებელი და სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, ასევე პროფესიული სტანდარტების დაცვა.[16] აუდიტის გარიგების დოკუმენტების შენახვის ვადა, ჩვეულებრივ, შეადგენს აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან ან, შესაბამის შემთხვევაში, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან არანაკლებ ხუთ წელს, თუ ჯგუფის აუდიტორის დასკვნა უფრო გვიან დათარიღდა.[17]

გ24. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს არსებული აუდიტის დოკუმენტაციის შესწორება ან ახალი აუდიტის დოკუმენტაციის დამატება აუდიტის ფაილის დაკომპლექტების დასრულების შემდეგ, მაგალითად, როდესაც საჭიროა აუდიტის არსებული დოკუმენტაციის დაზუსტება, რაც განაპირობა მონიტორინგის ღონისძიებების ან გარე ინსპექტირების შედეგად მიღებულმა შენიშვნებმა.

16. ხმსს 1, 31(ვ) პუნქტი.

17. ხმსს, პუნქტი გ85.

დანართი

(იხ: 1-ლი პუნქტი)

აუდიტის დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები სხვა ასს-ებში

მოცემულ დანართში განხილულია სხვა ასს-ების პუნქტები, რომლებიც შეიცავს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოთხოვნებს. მოცემული ჩამონათვალი არ ცვლის ამ ასს-ების მოთხოვნებისა და „გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის~ ნაწილში მოცემულ შესაბამის მასალას.

- ასს 210 - „*აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმება*~ – მე-10-12 პუნქტები.
- ასს 220 (გადასინჯული) _ „*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა*~ – 41-ე პუნქტი.
- ასს 240 - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*~ – 45-48-ე პუნქტები.
- ასს 250 (გადასინჯული) - „*კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს*~ – 30-ე პუნქტი.
- ასს 260 (გადასინჯული) - „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*~ – 23-ე პუნქტი.
- ასს 300 - „*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა*~ – მე-12 პუნქტი.
- ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით*~ – 38-ე პუნქტი.
- ასს 320 - „*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*~ – მე-14 პუნქტი.
- ასს 330 - „*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*~ – 28-30-ე პუნქტები.
- ასს 450 - „*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*~ - მე-15 პუნქტი.
- ასს 540 (გადასინჯული) - „*სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი*~ – 39-ე პუნქტი.
- ასს 550 - „*დაკავშირებული მხარეები*~ – 28-ე პუნქტი.

- ასს 600 - *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“* – 50-ე პუნქტი.
- ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - *„შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“* – 36-37-ე პუნქტები.
- ასს 720 (გადასინჯული) - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“*, 25-ე პუნქტი.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 240

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 240-ის მოქმედების სფერო 1

თაღლითობის მახასიათებლები 2-3

პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე 4-9

ძალაში შესვლის თარიღი 10

მიზნები 11

განმარტებები 12

მოთხოვნები

პროფესიული სკეპტიციზმი 13-15

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის 16

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები 17-25

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება 26-28

საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე 29-34

აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება 35-38

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა 39

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია 40

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 41-43

მარეგულირებელი და სამართლდამცავი ორგანოების ინფორმირება 44

დოკუმენტაცია 45-48

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

თაღლითობის მახასიათებლები გ1-გ5

პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე გ6-გ7

პროფესიული სკეპტიციზმი გ8-გ10

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის გ11-გ12

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები გ13-გ28

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება გ29-გ33

საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე გ34-გ49

აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება გ50-გ54

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა გ55-გ58

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია გ59-გ60

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ61-გ66

მარეგულირებელი და სამართალდამცავი ორგანოების ინფორმირება გ67-გ69

1-ლი დანართი: თაღლითობის რისკფაქტორების მაგალითები

მე-2 დანართი: იმ სავარაუდო აუდიტის პროცედურების მაგალითები, რომლებიც გამიზნულია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად

მე-3 დანართი : იმ გარემოებების მაგალითები, რომლებიც მიუთითებს თაღლითობის ალბათობაზე

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 240 - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“ - ერთად.

შესავალი

ასს 240-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით. კონკრეტულად, იგი ვრცელდება იმაზე, თუ როგორ გამოიყენება ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[1] და ასს 330[2] თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან მიმართებაში.

თაღლითობის მახასიათებლები

2. ფინანსურ ანგარიშგებაში უზუსტობები წარმოიშობა თაღლითობის ან შეცდომის გამო. თაღლითობასა და შეცდომას შორის განმასხვავებელი ფაქტორია ის, თუ რა ტიპისაა ის ძირითადი ქმედება, რომელიც იწვევს ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობას, წინასწარ განზრახული თუ უნებლიე.

3. მიუხედავად იმისა, რომ თაღლითობა ფართო სამართლებრივი ცნებაა, ასს-ების მიზნებისთვის, აუდიტორისთვის უფრო პრობლემატურია ისეთი თაღლითობა, რომელიც იწვევს არსებით უზუსტობას ფინანსურ ანგარიშგებაში. აუდიტორს შეეხება ორი ტიპის წინასწარგანზრახული უზუსტობა – გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგად და აქტივების უკანონო მითვისების შედეგად წარმოქმნილი უზუსტობები. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორს შეიძლება ეჭვი ჰქონდეს ან, იშვიათ შემთხვევებში, გამოავლინოს თაღლითობის ფაქტი, აუდიტორი ვერ მიიღებს სამართლებრივ გადაწყვეტილებას იმის თაობაზე, ნამდვილად ჰქონდა თუ არა ადგილი თაღლითობას. (იხ: პუნქტები გ1-გ7)

პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე

4. ძირითადი პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე ეკისრება როგორც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, ისე ხელმძღვანელობას. მნიშვნელოვანია, რომ ხელმძღვანელობამ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, გააკეთოს მკაცრი აქცენტი თაღლითობის თავიდან აცილებაზე (რამაც შეიძლება შეამციროს თაღლითობის ჩადენის შემთხვევები) და თაღლითობისგან თავშეკავებაზე, რამაც ცალკეულ

---

1. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“*.

2. ასს 330 - *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“*.

პირებს შეიძლება უბიძგოს, არ ჩაიდინონ თაღლითობა მისი სავარაუდო გამოვლენისა და დასჯის გამო. ამაში იგულისხმება ვალდებულება, შეიქმნას კეთილსინდისიერებისა და ეთიკური ქცევის კულტურა, რომლებიც შეიძლება გამყარდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ზედამხედველობით. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობაში შედის კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის შესაძლებლობის ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე სხვა შეუფერებელი ზეგავლენის გათვალისწინება, კერძოდ, ხელმძღვანელობის მცდელობები, აკონტროლოს მოგება/მართოს შემოსავლები იმისთვის, რომ ანალიტიკოსებს თავს მოახვიოს თავისი მოსაზრებები სუბიექტის საქმიანობასა და რენტაბელობასთან დაკავშირებით.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

5. აუდიტორი, რომელიც აუდიტს ატარებს ასს-ების შესაბამისად, პასუხისმგებელია დასაბუთებული რწმუნების მოპოვებაზე იმის შესახებ, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს იმის გარდაუვალი რისკი, რომ ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა შეიძლება შეუმჩნეველი დარჩეს, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარებული ასს-ების შესაბამისად.[3]

6. როგორც ასს 200-შია[4] აღწერილი, თანდაყოლილი შეზღუდვების სავარაუდო ზეგავლენა განსაკუთრებით საგრძნობია თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის შემთხვევაში. თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის შეუმჩნევლობის რისკი უფრო მაღალია, ვიდრე შეცდომით გამოწვეული უზუსტობის შეუმჩნევლობის. ეს იმიტომ, რომ თაღლითობის დროს შეიძლება გამოყენებული იყოს კარგად მოფიქრებული და სიფრთხილით ორგანიზებული სქემები, მისი შენიღბვის მიზნით, კერძოდ, გაყალბება, ოპერაციების განზრახ არჩაწერა, ან აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის წარდგენა. ასეთი შენიღბული მცდელობების გამოვლენა შეიძლება კიდევ უფრო რთული იყოს, როდესაც მათ თან სდევს ფარული გარიგება. ფარულ გარიგებას შეუძლია აუდიტორი დაარწმუნოს აუდიტის მტკიცებულების დამაჯერებლობაში მაშინ, როდესაც სინამდვილეში ყალბია. აუდიტორის მიერ თაღლითობის ფაქტის გამოვ-

3. ასს 200 - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“, პუნქტი გ56-გ57.

4. ასს 200, პუნქტი გ56.

ლენის უნარი დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორებიცაა, კანონდამრღვევის ოსტატობა, გაყალბების სიხშირე და მოცულობა, ფარული გარიგების ხარისხი, ცალკეული გაყალბებული თანხების ფარდობითი სიდიდე და გარეული პირების თანამდებობრივი რანგი. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება განსაზღვროს თაღლითობის ჩადენის სავარაუდო ვარიანტები, მისთვის მაინც რთული იქნება იმის დადგენა, არსებული უზუსტობები თაღლითობით არის გამოწვეული თუ შეცდომით ისეთ სფეროებში, რომლებიც სუბიექტურ განსჯას საჭიროებს, როგორიცაა, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასებები.

7. გარდა ამისა, უფრო მაღალია რისკი იმისა, რომ აუდიტორი ვერ გამოავლენს არსებით უზუსტობას, როდესაც ის გამოწვეულია ხელმძღვანელობის, ვიდრე პერსონალის თაღლითობით, რადგან ხელმძღვანელობას ხშირად აქვს სააღრიცხვო ჩანაწერების პირდაპირ თუ ირიბად მანიპულირების შესაძლებლობა, რათა წარადგინოს ყალბი ფინანსური ინფორმაცია ან თავი აარიდოს იმ კონტროლის პროცედურებს, რომელთა მიზანია სხვა თანამშრომლების მიერ მსგავსი თაღლითობის ჩადენის ფაქტების თავიდან აცილება.

8. დასაბუთებული რწმუნების მოპოვების დროს, აუდიტორი პასუხისმგებელია მთელი აუდიტის განმავლობაში პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებაზე, ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის შესაძლებლობის გათვალისწინებასა და იმ ფაქტის აღიარებაზე, რომ შეცდომის გამოსავლენად ეფექტური აუდიტის პროცედურები შეიძლება არ იყოს ეფექტური თაღლითობის გამოსავლენად. მოცემული ასს-ის მოთხოვნების მიზანია, აუდიტორს დაეხმაროს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში და ასეთი უზუსტობის გამოსავლენი პროცედურების განსაზღვრაში.

9. აუდიტორს კანონმდებლობით ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნებით შეიძლება დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებოდეს კანონმდებლობის დარღვევასთან, მათ შორის თაღლითობასთან დაკავშირებით, რომლებიც შეიძლება განსხვავდებოდეს წინამდებარე და სხვა ასს-ებით გათვალისწინებული აუდიტორის პასუხისმგებლობებისგან, ან არ შედიოდეს აუდიტორის პასუხისმგებლობებში ამ და სხვა ასს-ების მიხედვით. ასე, მაგალითად: (იხ. პუნქტი გ6)
   ა) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ, ან საეჭვო შემთხვევებზე რეაგირება, მათ შორის ისეთი მოთხოვნების დარღვევაზე, რომლებიც სპეციალურად ეხება ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას, მათ მიერ კანონმდებლობის დარღვევასთან დაკავშირებით გატარე-

ბული საპასუხო ზომების შეფასებასა და იმის დადგენას, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ზომების მიღება;

ბ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სხვა აუდიტორების ინფორმირება (მაგალითად, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში); და

გ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების დოკუმენტირების მოთხოვნები.

დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია (მაგალითად, ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ), რომელიც შესაფერისი იქნება აუდიტორის მიერ წინამდებარე და სხვა ასს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოსთვის.

ძალაში შესვლის თარიღი

10. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზნები

11. აუდიტორის მიზანია:

ა) ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება;

ბ) ისეთი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებიც ეხება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებს, სათანადო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელების გზით; და

გ) სათანადო საპასუხო ქმედების განხორციელება აუდიტის განმავლობაში გამოვლენილ თაღლითობაზე ან საეჭვო თაღლითობაზე.

განმარტებები

12. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:

ა) თაღლითობა – ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, თანამშრომლების, ან მესამე მხარეების ერთი ან მეტი წარმომადგენლის მიერ ჩადენილი წინასწარგანზრახული ქმედება, რომელიც გულისხმობს მოტყუებას უსამართლო ან უკანონო უპირატესობის მოპოვების მიზნით.

ბ) თაღლითობის რისკფაქტორები – ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მიანიშნებს თაღლითობის ჩადენის მასტიმულირებელი ან იძულებითი ფაქტორების არსებობაზე, ან ქმნის თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობას.

მოთხოვნები

პროფესიული სკეპტიციზმი

13. ასს 200-ის[5] შესაბამისად, აუდიტორმა მთელი აუდიტის განმავლობაში უნდა შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი და გაცნობიერებული უნდა ჰქონდეს იმის შესაძლებლობა, რომ შეიძლება არსებობდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა, მიუხედავად სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების შესახებ აუდიტორის შეხედულებისა, რომელიც ჩამოუყალიბდა წარსული გამოცდილებიდან. (იხ: პუნქტები გ8-გ9)

14. გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც აუდიტორს გააჩნია საწინააღმდეგოში დარწმუნების მიზეზი, აუდიტორს უფლება აქვს, ჩანაწერები და დოკუმენტები მიიჩნიოს ავთენტიკურად. თუკი აუდიტის განმავლობაში გამოვლენილი პირობები აუდიტორს დაარწმუნებენ, რომ ესა თუ ის დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი, ან დოკუმენტში მოცემული პირობები შესწორდა, მაგრამ არ გაუმჟღავნეს აუდიტორს, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს შემდგომი გამოკვლევა. (იხ: პუნქტი გ10)

15. იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვების პასუხები შეუსაბამოა, აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს ეს შეუსაბამობები.

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის

16. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვს, რომ ჩატარდეს განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის და გარიგების პარტნიორმა გადაწყვიტოს, რომელი საკითხები უნდა ეცნობოს გუნდის იმ წევრებს, რომლებიც არ მონაწილეობენ განხილვაში.[6] ამ მსჯელობის დროს განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გამახვილდეს იმაზე, თუ როგორ და სად შეიძლება ფინანსური ანგარიშგება იყოს მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, თაღლითობის ჩადენის ხერხის ჩათვლით. მსჯელობისას გარიგების გუნდის წევრებმა არ უნდა მიიჩნიონ, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები კეთილსინდისიერები და პატიოსნები არიან. (იხ: პუნქტები გ11-გ12)

---

5. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

6. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-17-18 პუნქტები.

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

17. როდესაც აუდიტორი სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის მიზნით ატარებს რისკის შეფასების პროცედურებსა და სხვა შესაფერის ზომებს, როგორც მოითხოვება ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს), მან უნდა ჩაატაროს 18-25-ე პუნქტებში განსაზღვრული პროცედურები, რათა მოიპოვოს ინფორმაცია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად.

ხელმძღვანელობა და სხვა პირები სუბიექტის ფარგლებში

18. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

    ა) ხელმძღვანელობის მიერ იმ რისკის შეფასება, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს თაღლითობის მიზეზით, მათ შორის, ასეთი შეფასებების ხასიათი, მოცულობა და სიხშირე; (იხ: პუნქტები გ13-გ14)

    ბ) ხელმძღვანელობის მიერ სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებული პროცესი, მათ შორის თაღლითობის ნებისმიერი სპეციფიკური რისკები, რომლებიც მათ ყურამდე იქნა მიტანილი, ან იმ ოპერაციათა კატეგორიები, ან ანგარიშთა ნაშთები, ან განმარტებითი შენიშვნები, რომლებსაც, სავარაუდოდ, უკავშირდება თაღლითობის რისკი; (იხ: პუნქტი გ15)

    გ) ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება, თუკი ასეთი იქნება, მის მიერ სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებულ პროცესთან დაკავშირებით; და

    დ) ხელმძღვანელობის მიერ პერსონალის ინფორმირება, თუკი ასეთი იქნება, ეთიკური ქცევის შესახებ მის შეხედულებებთან დაკავშირებით.

19. აუდიტორმა უნდა გამოკითხოს ხელმძღვანელობას და სხვა პირებს სუბიექტის ფარგლებში, გარემოებისდა მიხედვით, იმის დასადგენად, იციან თუ არა მათ რამე ისეთი რეალური, საეჭვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც ზემოქმედებს სუბიექტზე. (იხ: პუნქტები გ16-გ18)

20. ისეთი სუბიექტების შემთხვევაში, რომლებსაც გააჩნიათ შიდა აუდიტის განყოფილება, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ამ განყოფილების სათანადო პირების გამოკითხვა იმის დასადგენად, იციან თუ არა მათ რამე ისეთი რეალური, საეჭვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც მოქმედებს სუბიექტზე და ასევე თაღლითობის რისკების შესახებ მისი მოსაზრების გასაგებად. (იხ: პუნქტი გ19)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები

21. იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში,[7] აუდიტორი უნდა გაერკვეს, როგორ ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას ხელმძღვანელობის მიერ სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებულ პროცესებზე და ხელმძღვანელობის მიერ ამ რისკების შესამცირებლად დანერგილ კონტროლის პროცედურებზე. (იხ: პუნქტები გ20-გ22)

22. იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა იმის დასადგენად, იციან თუ არა მათ რამე ისეთი ნებისმიერი რეალური, საეჭვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც მოქმედებს სუბიექტზე. ასეთი გამოკითხვები ნაწილობრივ ტარდება ხელმძღვანელობის გამოკითხვების პასუხების გამყარების მიზნით.

გამოვლენილი არაორდინარული ან მოულოდნელი ურთიერთობები

23. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, შეიძლება თუ არა, რომ ანალიზური პროცედურების ჩატარების დროს გამოვლენილი არაორდინარული ან მოულოდნელი თანაფარდობები, მათ შორის, ამონაგების ანგარიშებთან დაკავშირებული, მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე.

სხვა ინფორმაცია

24. აუდიტორმა უნდა განიხილოს, შეიძლება თუ არა, რომ აუდიტორის მიერ მოპოვებული სხვა ინფორმაცია მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე. (იხ: პუნქტი გ23)

თაღლითობის რისკფაქტორების შეფასება

25. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ჩატარებული რისკის შეფასების სხვა

---

7. ასს 260 (გადასინჯული) - „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*“, მე-13 პუნქტი.

პროცედურებისა და დაკავშირებული ქმედებების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია ადასტურებს თუ არა, რომ სახეზეა ერთი ან მეტი თაღლითობის რისკფაქტორი. მიუხედავად იმისა, რომ თაღლითობის რისკფაქტორები შეიძლება სულაც არ ადასტურებდეს თაღლითობის არსებობას, ისინი ხშირად არსებობს ისეთ გარემოებებში, სადაც ადგილი ჰქონდა თაღლითობას და ამის გამო, შეიძლება მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე. (იხ: პუნქტები გ24-გ28)

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

26. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიებისთვის, ანგარიშთა ნაშთებისთვის და განმარტებითი შენიშვნებისთვის.[8]

27. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას, აუდიტორმა უნდა იგულისხმოს, რომ ამონაგების აღიარებას უკავშირდება თაღლითობის რისკები, შეაფასოს, თუ რა ტიპის ამონაგები, საშემოსავლო ოპერაციები ან მტკიცებები წარმოშობს ასეთ რისკებს. 47-ე პუნქტში მითითებულია ის საჭირო დოკუმენტაცია, რომელშიც აუდიტორი ასკვნის, რომ ეს დაშვება არ გამოიყენება გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში და, აქედან გამომდინარე, ვერ დაადგინა, რომ ამონაგების აღიარება წარმოადგენს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს. (იხ: პუნქტები გ29-გ31)

28. აუდიტორმა თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები უნდა მიიჩნიოს მნიშვნელოვან რისკებად და, აქედან გამომდინარე, თუ აქამდე არ გაუკეთებია ეს, უნდა გამოავლინოს ასეთ რისკებთან დაკავშირებული სუბიექტის კონტროლის პროცედურები, შეაფასოს მათი დიზაინი და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა ისინი.[9] (იხ: პუნქტები გ32-გ33)

საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე

საერთო საპასუხო ქმედებები

29. ასს 330-ის შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს საერთო საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუს-

8. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 28-ე პუნქტი.

9. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(ა) (i) და 26(დ).

ტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად ფინანსური ანგარიშგების დონეზე.[10] (იხ: პუნქტი გ34)

30. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად საერთო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისას ფინანსური ანგარიშგების დონეზე, აუდიტორმა უნდა:

ა) განსაზღვროს პერსონალი და ზედამხედველობა გაუწიოს მას იმ პირების ცოდნის, კვალიფიკაციისა და შესაძლებლობის გათვალისწინებით, რომლებსაც უნდა გადაეცეთ გარიგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი პასუხისმგებლობები და აუდიტორის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ამ გარიგებასთან დაკავშირებით; (იხ: პუნქტები გ35-გ36)

ბ) შეაფასოს, შეიძლება თუ არა, რომ სუბიექტის მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და გამოყენება (განსაკუთრებით, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტურ შეფასებებთან და რთულ ოპერაციებთან) მიანიშნებდეს ისეთ გაყალბებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც გამომდინარეობს ხელმძღვანელობის მცდელობიდან, მართოს შემოსავლები; და

გ) გაითვალისწინოს არაპროგნოზირებადობის ელემენტი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შერჩევის დროს. (იხ: პუნქტი გ37)

თაღლითობით განპირობებული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების საპასუხო აუდიტის პროცედურები მტკიცების დონეზე

31. ასს 330-ის შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა განსზღვროს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა განკუთვნილია მტკიცების დონეზე თაღლითობით განპირობებული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.[11] (იხ: პუნქტები გ38-გ41)

აუდიტის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლასთან დაკავშირებულ რისკებზე რეაგირებისთვის

32. ხელმძღვანელობას თაღლითობის ჩადენის უნიკალური შესაძლებლობა აქვს, რადგან მას შეუძლია სააღრიცხვო ჩანაწერების მანიპულირება და გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება იმ კონტროლის

10. ასს 330, მე-5 პუნქტი.

11. ასს 330, მე- 6 პუნქტი.

პროცედურებისთვის გვერდის ავლის გზით, რომლებიც სხვა შემთხვევაში, თითქოსდა ეფექტურად მუშაობს. მიუხედავად იმისა, რომ ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკის დონე განსხვავებული იქნება სხვადასხვა სუბიექტებში, ასეთ რისკს მაინც ექნება ადგილი ყველა სუბიექტში. ვინაიდან შეუძლებელია იმის წინასწარ განჭვრეტა, რა გზით მოხდება ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის საშუალებების გვერდის ავლა, ამიტომ ეს არის თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი და, მაშასადამე, მნიშვნელოვან რისკი.

33. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკების აუდიტორის შეფასების მიუხედავად, აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები, რათა:

ა) შეამოწმოს მთავარ წიგნში შეტანილი საბუღალტრო გატარებები და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გაკეთებული სხვა შესწორებების შესაფერისობა. ასეთი შემოწმებისთვის (ტესტებისთვის) აუდიტის პროცედურების შემუშავების და ჩატარების დროს, აუდიტორმა:

(i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში მონაწილე პირებს უნდა გამოკითხოს იმ შეუფერებელი ან არაორდინარული ქმედების შესახებ, რომელიც ეხება სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების დამუშავებას;

(ii) უნდა შეარჩიოს ისეთი სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა შესწორებები, რომლებიც გაკეთდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს; და

(iii) უნდა გაითვალისწინოს, რომ საჭიროა სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების შემოწმება (ტესტი) მთელი პერიოდის განმავლობაში. (იხ: პუნქტები გ42-გ45)

ბ) ჩაატაროს სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა მიკერძოების გამოვლენის მიზნით და შეაფასოს, მიკერძოების წარმომშობი გარემოებები, თუკი ასეთები იქნება, წარმოადგენს თუ არა თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს. ასეთი მიმოხილვის ჩატარების დროს, აუდიტორმა უნდა:

(i) შეაფასოს, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებების მომზადების დროს ჩატარებული განხილვა და მიღებული გადაწყვეტილებები, თუნდაც ყოველი მათგანი ცალ-ცალკე დასაბუთებულიც რომ იყოს, მიუთითებს თუ არა სუბიექტის ხელმძღვა-

ნელობის მხრიდან ისეთ სავარაუდო მიკერძოებაზე, რომელიც შეიძლება წარმოადგენდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს. თუ ეს ასეა, აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს სააღრიცხვო შეფასებები მთლიანობაში;

(ii) ჩაატაროს მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის მსჯელობებისა და დაშვებების რეტროსპექტული მიმოხილვა, რომლებიც ასახულია წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში; (იხ: პუნქტები გ46-გ48)

გ) ისეთი მნიშვნელოვანი ოპერაციებისთვის, რომლებიც სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს სცილდება, ან სხვა მხრივ არაორდინარული ჩანს, აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის და აუდიტის განმავლობაში მოპოვებული სხვა ინფორმაციის გათვალისწინებით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ ოპერაციების ლოგიკური მიზეზი (ამ მისი უქონლობა), ამტკიცებს თუ არა, რომ ამ ოპერაციების განხორციელების მიზანი შეიძლება ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება ან აქტივების უკანონო მითვისების დამალვა. (იხ: პუნქტი გ49)

34. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის გამოვლენილ რისკებზე საპასუხო ქმედების ჩატარების მიზნით, სჭირდება თუ არა აუდიტორს სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარება, კონკრეტულად ზემოთ ნახსენები პროცედურების გარდა (ანუ, როდესაც არსებობს ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის კონკრეტული დამატებითი რისკები, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის იმ პროცედურებში, რომლებიც ტარდება 33-ე პუნქტის მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად).

აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება (იხ: პუნქტი გ50)

35. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ის ანალიზური პროცედურები, რომლებიც ტარდება აუდიტის დასრულების ფაზაში, მაშინ, როდესაც ხდება საერთო დასკვნის ფორმირება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება მიესადაგება თუ არა აუდიტორის მიერ სუბიექტის შესწავლის შედეგად მიღებულ ინფორმაციას, მიუთითებს თუ არა მანამდე თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის დაუდასტურებელ რისკზე. (იხ: პუნქტი გ51)

36. თუ აუდიტორი გამოავლენს რაიმე უზუსტობას, მან უნდა შეაფასოს, მიუთითებს თუ არა ასეთი უზუსტობა თაღლითობაზე. თუ არსებობს

ასეთი მინიშნება, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ უზუსტობის შედეგები აუდიტის სხვა ასპექტებთან მიმართებაში, განსაკუთრებით, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობასთან მიმართებაში, იმის აღიარებით, რომ თაღლითობის ესა თუ ის ფაქტი, სავარაუდოდ, არ იქნება ერთადერთი შემთხვევა. (იხ: პუნქტი გ52)

37. თუ აუდიტორი გამოავლენს რაიმე უზუსტობას, არსებითს თუ არაარსებითს და აუდიტორს ექნება იმაში დარწმუნების მიზეზი, რომ ეს უზუსტობა არის ან შეიძლება იყოს თაღლითობის შედეგი და ამაში ხელმძღვანელობაა გარეული (კერძოდ, მაღალი თანამდებობის პირები), აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება და მისგან გამომდინარე გავლენა იმ აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, რომლებიც საჭიროა შეფასებულ რისკებზე საპასუხო ქმედებისთვის. აუდიტორმა ასევე უნდა გაითვალისწინოს, მიანიშნებს თუ არა გარემოებები ან პირობები იმ სავარაუდო ფარულ გარიგებაზე, რომელშიც მონაწილეობენ თანამშრომლები, ხელმძღვანელობა ან მესამე მხარეები მანამდე მოპოვებული მტკიცებულების სანდოობის ხელახალი განხილვის დროს. (იხ: პუნქტი გ53)

38. თუკი აუდიტორი დაადასტურებს, ან ვერ შეძლებს დასკვნის გამოტანას იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე. (იხ: პუნქტი გ54)

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა

39. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი თაღლითობით ან სავარაუდო თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის შედეგად, მოხვდება ისეთ გამონაკლის გარემოებებში, რომლებიც კითხვის ქვეშ დააყენებს აუდიტორის მიერ აუდიტის ჩატარების გაგრძელების შესაძლებლობას, აუდიტორმა:

    ა) უნდა განსაზღვროს კონკრეტულ გარემოებებში მოქმედი პროფესიული და სამართლებრივი პასუხისმგებლობა, მათ შორის, არსებობს თუ არა ისეთი მოთხოვნა, რომელიც აუდიტორს ავალდებულებს ანგარიში წარუდგინოს იმ პირს ან პირებს, რომლებმაც განახორციელეს აუდიტზე დანიშვნა, ან, ზოგ შემთხვევაში, მარეგულირებელ ორგანოებს.

    ბ) უნდა განიხილოს, მიზანშეწონილია თუ არა გარიგებიდან გამოსვლა, როდესაც გამოსვლა დაშვებულია მოქმედი კანონმდებლობით; და

გ) თუ აუდიტორი შეწყვეტს დავალების შესრულებას:

(i) იმსჯელოს ხელმძღვანელობის შესაფერის დონესთან და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან აუდიტორის მიერ გარიგებიდან გამოსვლის და ამ გამოსვლის მიზეზების შესახებ; და

(ii) უნდა დაადგინოს, არსებობს თუ არა რაიმე ისეთი პროფესიული და სამართლებრივი მოთხოვნა, რომელიც აუდიტორს ავალდებულებს იმ პირის ან პირების ინფორმირებას გარიგებიდან გამოსვლისა და გამოსვლის მიზეზების შესახებ, რომლებმაც დანიშნეს აუდიტორი, ან ზოგ შემთხვევაში, მარეგულირებელ ორგანოების ინფორმირებას. (იხ: პუნქტი გ55-გ58)

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია

40. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ წარსადგენი წერილობითი ოფიციალური ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ:

ა) ისინი აღიარებენ (ადასტურებენ) თავის პასუხისმგებლობას თაღლითობის პრევენციისა და გამოვლენისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე;

ბ) მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს ხელმძღვანელობის მიერ იმ რისკის შეფასების შედეგები, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად უზუსტო იყოს თაღლითობის გამო;

გ) მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს, რომ იციან ისეთი თაღლითობის ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც მოქმედებს სუბიექტზე და რომელშიც გარეულია:

(i) ხელმძღვანელობა;

(ii) ის თანამშრომლები, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ფუნქცია გააჩნიათ შიდა კონტროლში; ან

(iii) სხვა პირები, როდესაც თაღლითობას შეუძლია არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და

დ) მათ აუდიტორს გაუმხილეს, რომ იციან იმ ნებისმიერი თაღლითობის ბრალდების ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც მოქმედებს სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე და რომლის შესახებ ინფორმაცია გაავრცელეს თანამშრომლებმა, ყოფილმა თანამშრომლებმა, ანალიტიკოსებმა, მარეგულირებლებმა ან სხვა პირებმა. (იხ: პუნქტი გ59- გ60)

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

41. თუ აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობის ფაქტს ან მოიპოვებს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მიუთითებს, რომ შეიძლება თაღლითობას ჰქონდეს ადგილი, აუდიტორმა ეს საკითხები დროულად უნდა შეატყობინოს ხელმძღვანელობის შესაფერის დონეს, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, რათა ინფორმირებულები იყვნენ ის პირები, რომლებსაც ევალებათ ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით თაღლითობის თავიდან აცილება და გამოვლენა, რომლებზეც მათ ეკისრებათ პასუხისმგებლობა. (იხ: პუნქტები გ61-გ62)

42. იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში, თუკი აუდიტორი გამოავლენს ან ეჭვს შეიტანს თაღლითობაში, რომელშიც გარეულია:

    ა) ხელმძღვანელობა;

    ბ) ის თანამშრომლები, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ფუნქცია გააჩნიათ შიდა კონტროლში; ან

    გ) სხვა პირები, როდესაც თაღლითობას შეუძლია არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე,

    აუდიტორმა ეს საკითხები დროულად უნდა შეატყობინოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. თუ აუდიტორი ეჭვს შეიტანს თაღლითობაში, რომელშიც გარეულია ხელმძღვანელობა, აუდიტორმა ამ ეჭვების შესახებ უნდა შეატყობინოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და მათთან იმსჯელოს აუდიტის დასრულებისთვის აუცილებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ. ამგვარი საკითხების თაობაზე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება სავალდებულოა, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება. (იხ: პუნქტები გ61, გ63-გ65)

43. თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა შეატყობინოს თაღლითობასთან დაკავშირებული სხვა ისეთი ნებისმიერი საკითხის შესახებ, რომლებიც, აუდიტორის შეფასებით, შეესაბამება მათ პასუხისმგებლობას. (იხ: პუნქტები გ61, გ66)

ანგარიშის წარდგენა სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის თაღლითობის შესახებ

44. თუკი აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობას ან ეჭვს შეიტანს თაღ-

ლითობის არსებობაზე, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, რომელიმე კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი, ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები: (იხ: პუნქტები გ67-გ69)

ა) ხომ არ ავალდებულებს აუდიტორს სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას;

ბ) ხომ არ ადგენს აუდიტორისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.

დოკუმენტაცია

45. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში[12] უნდა შეიტანოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებასთან დაკავშირებული შემდეგი საკითხები, როგორც ამას მოითხოვს ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს):[13]

ა) გარიგების გუნდში ჩატარებული განხილვის დროს მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები, რომლებიც ეხება სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობას თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ; და

ბ) თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენილი და შეფასებული რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეზე; და

გ) მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან.

46. აუდიტორმა აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე საპასუხო ქმედებებთან დაკავშირებულ აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს შემდეგი საკითხები ასს 330-ის მოთხოვნების შესაბამისად:[14]

ა) საერთო საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა და ამ პროცედურების კავშირი თაღლითობით გამოწვეულ

12. ასს 230 - „*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

13. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 38-ე პუნქტი.

14. ასს 330, 28-ე პუნქტი.

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებთან მტკიცების დონეზე; და

ბ) აუდიტის პროცედურების შედეგები, მათ შორის ისინი, რომელთა მიზანია ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკის აღკვეთა.

47. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს თაღლითობის შესახებ ის ინფორმაცია, რომელიც მიეწოდა ხელმძღვანელობას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, მარეგულირებლებს და სხვა პირებს.

48. თუკი აუდიტორი დაასკვნის, რომ ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობის შესახებ მისი ვარაუდი არ არის გამართლებული მოცემული გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს ასეთი დასკვნის გამოტანის მიზეზები.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

თაღლითობის მახასიათებლები (იხ: მე-3 პუნქტი)

გ1. თაღლითობა, გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება იქნება ეს თუ აქტივების უკანონო მითვისება, გულისხმობს თაღლითობის ჩადენის მოტივს (ბიძგს) ან იძულებას, მისი ჩადენის შეცნობილ შესაძლებლობას და ამ აქტის ნაწილობრივ რაციონალიზაციას. მაგალითად:

- ფინანსური ანგარიშგების გაყალბების მოტივი ან იძულება/ზეწოლა შეიძლება არსებობდეს, როდესაც ხელმძღვანელობა ზეწოლას განიცდის სუბიექტის შიგნით ან გარეთ არსებული წყაროებისგან, რათა მიღწეულ იქნეს შემოსავლების სავარაუდო (და შეიძლება არარეალურიც) გეგმა ან ფინანსური შედეგი – განსაკუთრებით, თუ ხელმძღვანელობისთვის ფინანსური გეგმების შეუსრულებლობიდან გამომდინარე შედეგები მნიშვნელოვანია. ანალოგიურად, ცალკეულ პირებს შეიძლება ჰქონდეთ მოტივი აქტივების მითვისებისთვის, მაგალითად, უსახსრობის გამო;

- თაღლითობის ჩადენის შეცნობილი შესაძლებლობა შეიძლება არსებობდეს, როდესაც რომელიმე პირი დარწმუნებულია, რომ შესაძლებელია შიდა კონტროლისთვის თავის არიდება, მაგალითად, იმის გამო, რომ ამ პირს ენდობიან ან მან იცის შიდა კონტროლში არსებული კონკრეტული ნაკლოვანებების შესახებ;

- ცალკეულმა პირებმა შეიძლება შეძლონ გაყალბების აქტის ჩადენის ლოგიკურად დასაბუთება. ზოგიერთ პირს გააჩნია განწყობა, ხასიათი ან ეთიკური ღირებულებების გარკვეული სისტემა, რომლებიც მათ აძლევს წინასწარ გაცნობიერებულად და განზრახ უპატიოსნო აქტის ჩადენის შესაძლებლობას. თუმცა, სხვა შემთხვევაში, პატიოსან ადამიანებსაც შეუძლიათ თაღლითობის ჩადენა ისეთ გარემოში, რომელიც საკმარის ზეწოლას ახდენს მათზე.

გ2. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებაში იგულისხმება წინასწარგანზრახული უზუსტობები, მათ შორის, ფინანსურ ანგარიშგებაში ან განმარტებითი შენიშვნებში გამოტოვებული თანხები/ინფორმაცია, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა შეცდომაში შესაყვანად. ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს ხელმძღვანელობის მცდელობით, შემოსავლები მართოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა შეცდომაში შეყვანის მიზნით, სუბიექტის საქმიანობისა და რენტაბელობის შესახებ თავისი მოსაზრებების თავს მოხვევის გზით. შემოსავლების ამგვარი მართვა შეიძლება დაიწყოს ხელმძღვანელობის მხრიდან პატარ-პატარა ქმედებებით ან დაშვებების შეუფერებელი შესწორებით და მსჯელობის შედეგად მიღებულ გადაწყვეტილებებში ცვლილებების შეტანით. ზეწოლამ და მოტივებმა შეიძლება გამოიწვიოს ასეთი ქმედებების გაზრდა იმდენად, რომ ისინი გადაიზარდოს ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებაში. ასეთ სიტუაციას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მაშინ, როდესაც ხელმძღვანელობა განიცდის ზეწოლას, შეასრულოს ბაზრის მოლოდინი, ან სურს მაქსიმალურად გაზარდოს თავისი ანაზღაურება, რომელიც სუბიექტის შედეგებზეა დაფუძნებული და იგი განზრახ იკავებს ისეთ პოზიციას, რაც იწვევს ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებას, ფინანსური ანგარიშგების არსებითად დამახინჯების გზით. ზოგ სუბიექტში, ხელმძღვანელობას შეიძლება ჰქონდეს შემოსავლების საგრძნობი თანხით შემცირების მოტივი გადასახადების მინიმუმამდე დაყვანის მიზნით ან შემოსავლების გაბერვის მოტივი, ბანკისგან დაფინანსების მიღების მიზნით.

გ3. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება შეიძლება მოიცავდეს:

- იმ სააღრიცხვო ჩანაწერების ან დამამტკიცებელი დოკუმენტაციის მანიპულირებას, ფალსიფიცირებას (გაყალბების ჩათვლით), ან შეცვლას, რომლის საფუძველზეც მზადდება ფინანსური ანგარიშგება;

- ფინანსურ ანგარიშგებაში მოვლენების, ოპერაციების ან სხვა მნიშვნელოვანი ინფორმაციის არასწორად წარდგენას ან განზრახ გამოტოვებას;

- იმ სააღრიცხვო პრინციპების წინასწარგანზრახულად არასწორ გამოყენებას, რომლებიც ეხება თანხებს, კლასიფიკაციას, წარდგენის მეთოდს ან განმარტებით შენიშვნებს.

გ4. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებაში ხშირად იგულისხმება ხელმძღვანელობის მიერ იმ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლა, რომლებიც, სხვა შემთხვევაში, თითქოსდა ეფექტურად მუშაობს. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლით თაღლითობის ჩადენა შესაძლებელია შემდეგი ხერხების გამოყენებით, მაგალითად წინასწარ განზრახვით:

- სააღრიცხვო ჟურნალში ფიქტიური ჩანაწერების შეტანით, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ახლოვდება საანგარიშგებო თარიღი, საოპერაციო შედეგების მანიპულირების ან სხვა მიზნების მისაღწევად;
- იმ დაშვებების შეუფერებელი შესწორებით და ისეთ მსჯელობასა და მიღებულ გადაწყვეტილებაში ცვლილებების შეტანით, რომლებიც გამოიყენება ანგარიშების ნაშთების შესაფასებლად;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში ისეთი მოვლენებისა და ოპერაციების აღიარების გამოტოვება, წინსწრება ან დაგვიანება, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად გასამჟღავნებელი, ან სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად აუცილებელი ინფორმაციის გამოტოვება, ბუნდოვნად ან არასწორად წარმოდგენა;
- ისეთი ფაქტების დაფარვა, რომლებსაც შეუძლიათ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩაწერილ თანხებზე გავლენის მოხდენა;
- ისეთი რთული ოპერაციების განხორციელება, რომლებიც სპეციალურად სტრუქტურირებულია სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის ან ფინანსური შედეგების არასწორად წარმოსაჩენად;
- ისეთი ჩანაწერებისა და პირობების შეცვლა, რომლებიც დაკავშირებულია მნიშვნელოვან და არაორდინარულ ოპერაციებთან.

გ5. აქტივების უკანონო მითვისება გულისხმობს სუბიექტის ქონების დატაცებას, რასაც უმეტესად აკეთებენ თანამშრომლები შედარებით მცირე და უმნიშვნელო თანხების ოდენობით. თუმცა, ამის ჩადენა ასევე შეუძლია ხელმძღვანელობასაც, რომელსაც, როგორც წესი, უფრო აქვს უკანონო მითვისების შენიღბვის ან დაფარვის შესაძლებლობა ისეთ-

ნაირად, რომ რთული იყოს მათი გამოვლენა. აქტივების უკანონო მითვისება შეიძლება განხორციელდეს მრავალნაირი ხერხით, მათ შორის:

- ფულადი შემოსულობების გაფლანგვა (მაგალითად, ამოღებული მოთხოვნების უკანონო მითვისება ან ჩამოწერილ ანგარიშებთან დაკავშირებული ფულადი შემოსულობების გადაგზავნა პირად საბანკო ანგარიშებზე);
- მატერიალური აქტივების ან ინტელექტუალური ქონების მოპარვა (მაგალითად, მარაგის მოპარვა პირადი გამოყენებისთვის ან გასაყიდად, ჯართის მოპარვა გაყიდვის მიზნით, კონკურენტთან ფარულ გარიგებაში შესვლა მისთვის ტექნოლოგიური მონაცემების გამჟღავნებით, გარკვეული თანხის მიღების სანაცვლოდ);
- სუბიექტისთვის ისეთი საქონლის და მომსახურების საზღაურის გადახდევინება, რომლებიც მას არ მიუღია (მაგალითად, ფიქტიური გამყიდველებისთვის თანხების გადახდა, გამყიდველების მიერ სუბიექტის გაყიდვების აგენტებისთვის ზედმეტი „წამახალისებელი~ თანხის გადახდა ფასების გაბერვის სანაცვლოდ, ფიქტიური თანამშრომლებისთვის თახების გადახდა);
- სუბიექტის აქტივების პირადი მიზნებისთვის გამოყენება (მაგალითად, სუბიექტის აქტივების გამოყენება უზრუნველყოფის სახით კერძო სესხის მისაღებად და დაკავშირებული მხარისთვის სესხის მისაცემად).

აქტივების უკანონო მითვისებას ხშირად თან სდევს ყალბი ან შეცდომაში შემყვანი ჩანაწერები ან დოკუმენტები, იმ ფაქტის დაფარვის მიზნით, რომ რაღაც აქტივები დაკარგულია ან დაგირავებულია სათანადო ნებართვის გარეშე.

პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე
აუდიტორის პასუხისმგებლობა (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ6. კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს დამატებითი პროცედურების ჩატარებას და დამატებითი ზომების მიღებას. მაგალითად, ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსი (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი)* მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გარკვეული ზომები მიიღოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე რეაგირების მიზნით და განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა ზომების გატარება.

ამგვარი ზომები შეიძლება მოიცავდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე ინფორმაციის მიწოდებას სხვა აუდიტორებისთვის, ჯგუფის აუდიტში, მათ შორის ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის, კომპონენტების აუდიტორების ან სხვა აუდიტორებისთვის, რომლებიც ჯგუფის კომპონენტებთან მიმართებით სამუშაოს ასრულებენ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ფარგლებში, არამედ სხვა მიზნით.[15]

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ7. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის პასუხისმგებლობა თაღლითობასთან დაკავშირებით შეიძლება წარმოიშვას კანონმდებლობის მოთხოვნებით, ან სახელმწიფო სუბიექტის სხვა უფლებამოსილების შედეგად, ან ცალკე იყოს მოცული აუდიტორის მანდატით. აქედან გამომდინარე, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის პასუხისმგებლობა შეიძლება არ შემოიფარგლოს მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინებით, არამედ ასევე შეიძლება გულისხმობდეს თაღლითობის რისკების გათვალისწინების უფრო მეტ პასუხისმგებლობას.

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ: მე-13-15 პუნქტები)

გ8. პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება მოითხოვს, რომ მუდმივად მიმდინარეობდეს იმის გამორკვევა, მოპოვებული ინფორმაცია და აუდიტის მტკიცებულებები ვარაუდობს თუ არა თაღლითობით გამოწვეული რაიმე შესაძლო არსებითი უზუსტობის არსებობას. ეს მოიცავს აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის სანდოობისა და მის მომზადებასა და გამოყენებასთან დაკავშირებული, მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი (თუ ასეთი არსებობს) კონტროლის პროცედურების გათვალისწინებას. თაღლითობის მახასიათებლების გამო, აუდიტორის პროფესიული სკეპტიციზმი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მაშინ, როდესაც ხდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინება.

გ9. მართალია, შეუძლებელია აუდიტორისგან მოველოდეთ, რომ ყურადღებას არ მიაქცევს ხელმძღვანელობის და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების შესახებ წარსულში შექმნილ შთაბეჭდილებას, მაგრამ აუდიტორის პროფესიული სკეპტიციზმი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინების დროს, რადგან შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ცვლილებებს კონკრეტულ

[15] იხ. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსის პუნქტები მ360.16 _ 360.18გ1.

გარემოებებში.

გ10. ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს იშვიათად ხდება დოკუმენტების ავთენტიფიკაციის დადგენა და არც ის მოითხოვება, რომ აუდიტორმა შეისწავლოს ავთენტიფიკაციის დადგენა ან ამის სპეციალისტი იყოს.[16] თუმცა, თუ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ პირობებს, რომლებიც აუდიტორს დაარწმუნებს იმაში, რომ რაიმე დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი ან პირობები რაიმე დოკუმენტში შესწორდა, მაგრამ არ გაუმჟღავნდა აუდიტორს, შემდგომი გამოკვლევისთვის შესაძლოა შესაფერისი იყოს, მაგალითად შემდეგი პროცედურების ჩატარება:

- მესამე მხარესთან პირდაპირ დადასტურება;
- დოკუმენტის ნამდვილობის შესაფასებლად ექსპერტის შრომის გამოყენება.

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის (იხ: მე-16 პუნქტი)

გ11. ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ სუბიექტის მგრძნობელობის შესახებ გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილვა:

- გარიგების გუნდის უფრო გამოცდილ წევრებს აძლევს იმის საშუალებას, რომ სხვებს გაუზიარონ თავიანთი მოსაზრებები იმის შესახებ, თუ როგორი სახით და რა ნაწილში შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგება მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ;
- აუდიტორს იმის შესაძლებლობას აძლევს, რომ მოიფიქროს ასეთი მგრძნობელობის საწინააღმდეგო სათანადო საპასუხო ქმედება და განსაზღვროს, თუ გარიგების გუნდის რომელი წევრები ჩაატარებენ გარკვეულ აუდიტის პროცედურებს;
- აუდიტორს აძლევს იმის უფლებას, რომ დაადგინოს, როგორ გავრცელდება აუდიტის პროცედურების შედეგები გარიგების გუნდის წევრებს შორის და რა რეაგირება მოახდინოს თაღლითობის ნებისმიერ ბრალდებაზე, რომელიც შეიძლება მივიდეს აუდიტორის ყურამდე.

გ12. ასეთმა განხილვამ შეიძლება მოიცვას შემდეგი საკითხები:

- გარიგების გუნდის წევრებს შორის აზრების ურთიერთგაცვლა იმის შესახებ, თუ, მათი რწმენით, როგორი სახით და რა ნაწილში

16. ასს 200, პუნქტი გ52.

შეიძლება იყოს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება (მათ შორის, ცალკეული ანგარიშგება და ახსნა-განმარტებები) მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, თუ როგორი სახით შეეძლო ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება და მისი დაფარვა და თუ როგორი სახით შეიძლებოდა სუბიექტის აქტივების უკანონო მითვისება;

- ისეთი გარემოებების განხილვა, რომლებიც შეიძლება `შემოსავლების მართვის~ ფაქტის მიმანიშნებელი იყოს და ასევე შესაბამისი ხერხების, რომელთა გამოყენებაც ხელმძღვანელობას შეუძლია შემოსავლების მართვის (ფინანსური შედეგების მანიპულირებისთვის), რის შედეგადაც შეიძლება ფინანსური ანგარიშგება გაყალბებული იყოს;
- განხილვა იმის რისკის, რომ ხელმძღვანელობამ შეიძლება სცადა ახსნა-განმარტებების იმგვარად წარმოდგენა, რომ გაუგებარი გამხდარიყო გამჟღავნებული საკითხები (მაგალითად, ძალიან უმნიშვნელო საკითხების ჩართვით, ან ორაზროვანი ან გაუგებარი ფორმულირების/ტექსტის გამოყენებით);
- სუბიექტზე მოქმედი ისეთი ცნობილი გარე და შიდა ფაქტორების განხილვა, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს ხელმძღვანელობის ან სხვა პირების მიერ თაღლითობის ჩადენის მოტივი ან ზეწოლა, შექმნას თაღლითობის ჩადენისთვის ხელსაყრელი პირობა და მიანიშნოს ისეთი კულტურის ან გარემოს არსებობაზე, რომლებიც ხელმძღვანელობას ან სხვა პირებს მისცემს თაღლითობის ჩადენის ლოგიკურად დასაბუთების შესაძლებლობას;
- ისეთი თანამშრომლების ზედამხედველობაში ხელმძღვანელობის მონაწილეობის საკითხის განხილვა, რომლებსაც გააჩნიათ ნაღდ ფულთან ან სხვა იოლად მისათვისებელ აქტივებთან შეხება;
- ხელმძღვანელობის ან თანამშრომელთა ქცევაში ან ცხოვრების სტილში ისეთი არაორდინარული ან აუხსნელი ცვლილებების განხილვა, რომლებიც გარიგების გუნდისთვის გახდა ცნობილი;
- ყურადღების გამახვილება მთელი აუდიტის განმავლობაში აზროვნების სათანადო მდგომარეობის შენარჩუნების მნიშვნელობაზე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის არსებობის შესაძლებლობასთან დაკავშირებით;
- ისეთი გარემოებების ტიპების განხილვა, რომელთა გამოვლენა შეიძლება თაღლითობის შესაძლებლობის მიმანიშნებელი იყოს;

- იმის განხილვა, რა სახით მოხდება არაპროგნოზირებადობის ელემენტის გათვალისწინება ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათში, ვადებსა და მოცულობაში;
- ისეთი აუდიტის პროცედურების განხილვა, რომლებიც შეიძლება შეირჩეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობის საწინააღმდეგო საპასუხო ქმედებისთვის და გადაწყვეტილების მიღება იმის თაობაზე, ამ პროცედურებიდან რომელია უფრო ეფექტური სხვებთან შედარებით;
- თაღლითობის ჩადენის ნებისმიერი ბრალდების განხილვა, რომლის შესახებაც ცნობილია აუდიტორისთვის;
- ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკის განხილვა.

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

ხელმძღვანელობის გამოკითხვა

ხელმძღვანელობის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება (იხ: პუნქტი 18(ა))

გ13. ხელმძღვანელობა თავის თავზე იღებს პასუხისმგებლობას სუბიექტის შიდა კონტროლსა და სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. აქედან გამომდინარე, აუდიტორისთვის მიზანშეწონილია, ხელმძღვანელობას გამოჰკითხოს თაღლითობის რისკის ხელმძღვანელობისეული შეფასებისა და ამ რისკის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად, ადგილზე არსებული კონტროლის პროცედურების შესახებ. ხელმძღვანელობის მიერ ასეთი რისკის შეფასებისა და კონტროლის პროცედურების ხასიათი, მოცულობა და სიხშირე შეიძლება განსხვავდებოდეს სუბიექტების მიხედვით. ზოგიერთ სუბიექტში ხელმძღვანელობამ შეიძლება ჩაატაროს დეტალური შეფასებები ყოველწლიურად ან მუდმივი მონიტორინგის ნაწილის სახით. სხვა სუბიექტებში ხელმძღვანელობის შეფასება შეიძლება ნაკლებად სტრუქტურული და ნაკლებად ხშირი იყოს. ხელმძღვანელობის შეფასების ხასიათი, მოცულობა და სიხშირე შეეფერება აუდიტორის მიერ სუბიექტის კონტროლის გარემოს შესწავლას. მაგალითად, ის ფაქტი, რომ ხელმძღვანელობას არ ჩაუტარებია თაღლითობის რისკის შეფასება, ზოგიერთ გარემოებაში, შეიძლება მიუთითებდეს ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლისთვის მინიჭებული მნიშვნელობის არარსებობაზე.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ14. ზოგიერთ სუბიექტში, კონკრეტულად, მცირე სუბიექტებში, ხელმძღვა-

ნელობის შეფასებაში აქცენტი შეიძლება გაკეთდეს პერსონალის თაღლითობის ან აქტივების უკანონო მითვისების რისკებზე.

ხელმძღვანელობის მიერ თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და საპასუხო ქმედებების განსახორციელებლად ჩატარებული პროცესი (იხ: პუნქტი 18(ბ))

გ15. მრავალი განთავსების ადგილის (ადგილსამყოფელის) მქონე სუბიექტების შემთხვევაში, ხელმძღვანელობის პროცესებში შეიძლება შედიოდეს მოქმედი საოპერაციო ადგილების ან სამეურნეო სეგმენტების მონიტორინგის სხვადასხვა დონეები. ხელმძღვანელობას შეიძლება ასევე დაფიქსირებული ჰქონდეს ის კონკრეტული საოპერაციო ადგილები ან სამეურნეო სეგმენტები, სადაც თაღლითობის რისკის არსებობა შეიძლება უფრო სავარაუდო იყოს.

ხელმძღვანელობისა და სუბიექტის ფარგლებში სხვა პირების გამოკითხვა (იხ: მე-19 პუნქტი)

გ16. ხელმძღვანელობის გამოკითხვების შედეგად აუდიტორმა შესაძლოა სასარგებლო ინფორმაცია მიიღოს ფინანსურ ანგარიშგებაში პერსონალის თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ. თუმცა, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ასეთმა გამოკითხვებმა მოგვაწოდოს სასარგებლო ინფორმაცია, ფინანსურ ანგარიშგებაში ხელმძღვანელობის თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ. სუბიექტის ფარგლებში სხვა პირების გამოკითხვამ შეიძლება გამოაჩინოს ისეთი პირები, რომლებიც ისარგებლებენ შემთხვევით და აუდიტორს გადასცემენ იმ ინფორმაციას, რომელიც სხვა შემთხვევაში შეიძლება არ გამჟღავნებულიყო.

გ17. ჩამოთვლილი პირები შედიან სუბიექტის ფარგლებში იმ სხვა პირების მაგალითებში, რომლებიც შეიძლება უშუალოდ გამოკითხოს აუდიტორმა, თაღლითობის არსებობასთან ან ეჭვთან დაკავშირებით:

- ოპერატიული პერსონალი, რომელიც უშუალოდ არ მონაწილეობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში;
- უფლებამოსილების სხვადასხვა დონის მქონე თანამშრომლები;
- თანამშრომლები, რომლებიც მონაწილეობენ რთული ან უჩვეულო ოპერაციების ინიცირებაში, დამუშავებასა და დოკუმენტირებაში და ის პირები, ვინც ზედამხედველობას ან მონიტორინგს უწევენ ასეთ თანამშრომლებს;
- ფირმის იურისტი;
- ეთიკის განყოფილების უფროსი ან მისი ეკვივალენტური პირი;

- პირი ან პირები, რომლებსაც აკისრიათ თაღლითობის ბრალდებების განხილვის პასუხისმგებლობა.

გ18. ხელმძღვანელობას ხშირად აქვს თაღლითობის ჩადენისთვის საუკეთესო მდგომარეობა. აქედან გამომდინარე, როდესაც ხდება მოთხოვნებზე საპასუხოდ ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული ქმედებების შეფასება პროფესიული სკეპტიციზმით, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ აუცილებელია მოთხოვნებზე საპასუხოდ ჩატარებული ქმედებების სხვა ინფორმაციით გამყარება.

შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომელთა გამოკითხვა
(იხ: მე-20 პუნქტი)

გ19. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს ისეთი სუბიექტების აუდიტებისთვის, რომლებსაც გააჩნიათ შიდა აუდიტის განყოფილება.[17] თაღლითობასთან მიმართებით ამ ასს-ების მოთხოვნების შესრულების დროს, აუდიტორმა შეიძლება გამოიკითხოს შიდა აუდიტის განყოფილების კონკრეტული ქმედებების შესახებ, მათ შორის, მაგალითად:

- შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ წლის განმავლობაში თაღლითობის გამოსავლენად ჩატარებული პროცედურები, თუკი ასეთი იქნება;
- დამაკმაყოფილებელი იყო თუ არა ხელმძღვანელობის საპასუხო ქმედებები ამ პროცედურების ჩატარების შედეგად მიღებულ ნებისმიერ ინფორმაციაზე.

იმ ზედამხედველობის შესწავლა, რომელსაც ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები (იხ: 21-ე პუნქტი)

გ20. ამა თუ იმ სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას უწევენ სუბიექტის სისტემებს რისკის მონიტორინგის, ფინანსური კონტროლისა და კანონთან შესაბამისობის კუთხით. ბევრ ქვეყანაში, კორპორაციული მართვის პრაქტიკა კარგად არის განვითარებული და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აქტიურ როლს თამაშობენ სუბიექტის მიერ განხორციელებულ თაღლითობის რისკების შეფასებისა და ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ კონ-

17. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები 14(ა) და 24(ა)(ii) და ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) _ „*შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება*“.

ტროლის პროცედურებზე ზედამხედველობის გაწევაში. იმის გამო, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების და ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობები შეიძლება განსხვავდებოდეს სუბიექტებისა და ქვეყნების მიხედვით, მნიშვნელოვანია, აუდიტორს ესმოდეს მათი შესაბამისი პასუხისმგებლობა, რათა აუდიტორს შესაძლებლობა ჰქონდეს, გაიგოს იმ ზედამხედველობის არსი, რომელსაც ახორციელებენ შესაფერისი პირები.[18]

გ21. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ზედამხედველობის შესწავლით აუდიტორმა შეიძლება ინფორმაცია მოიპოვოს ხელმძღვანელობის თაღლითობის მიმართ სუბიექტის მგრძნობელობის, თაღლითობის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურების ადეკვატურობისა და ხელმძღვანელობის კომპეტენციისა და პატიოსნების შესახებ. ამის შესწავლა აუდიტორს შეუძლია რამდენიმე გზით, კერძოდ, ისეთ შეხვედრებზე დასწრებით, სადაც ადგილი აქვს ასეთ საკითხებზე მსჯელობას, ასეთი შეხვედრების ოქმების წაკითხვით ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვით.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ22. ზოგ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში. ასეთ შემთხვევას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მცირე სუბიექტში, სადაც ერთადერთი მფლობელი მართავს სუბიექტს და სხვას არავის არა აქვს მმართველობის ფუნქცია. ასეთ დროს, როგორც წესი, არანაირ ქმედებას არა აქვს ადგილი აუდიტორის მხრიდან, რადგან არ არსებობს ხელმძღვანელობისგან დამოუკიდებელი ზედამხედველობა.

სხვა ინფორმაციის გათვალისწინება (იხ: 24-ე პუნქტი)

გ23. ანალიზური პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის გარდა, სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ მოპოვებული სხვა ინფორმაციაც შეიძლება სასარგებლო აღმოჩნდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის დროს. გუნდის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვიდანაც შეიძლება ცნობილი გახდეს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც სასარგებლო იქნება ასეთი რისკების გამოსავლენად. გარდა ამისა, დამკვეთებთან ურთიერთობის დამყარებისა და შენარჩუნების პროცესების შედეგად

---

18. ასს 260-ის (გადასინჯული) გ1-გ8 პუნქტებში განხილულია, ვის უკავშირდება აუდიტორი, როდესაც სუბიექტის მმართველობის სტრუქტურა კარგად არ არის განსაზღვრული.

აუდიტორის მიერ მოპოვებული ინფორმაცია და ასევე ამ სუბიექტისთვის შესრულებული სხვა გარიგებებიდან (მაგალითად, შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის გარიგებებიდან) მიღებული გამოცდილებაც შეიძლება შესაფერისი იყოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად.

თაღლითობის რისკფაქტორების შეფასება (იხ: 25-ე პუნქტი)

გ24. ის ფაქტი, რომ თაღლითობა ჩვეულებრივ დაფარულია, ძალიან ართულებს მის გამოვლენას. მიუხედავად ამისა, აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს ის მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მიუთითებენ თაღლითობის ჩადენის მოტივზე ან ზეწოლაზე ან იძლევიან თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობას (თაღლითობის რისკფაქტორები). მაგალითად:

- იმის საჭიროებამ, რომ დაკმაყოფილდეს მესამე მხარის მოლოდინი, მიიღონ ჩვეულებრივი აქციებისა და რეზერვების დაფინანსება, შეიძლება წარმოშვას თაღლითობის ჩადენის ზეწოლა;
- მოგების არარეალური გეგმების შესრულების შემთხვევაში, მნიშვნელოვანი პრემიების მიღების მოლოდინმა შეიძლება წარმოშვას თაღლითობის ჩადენის მოტივი; და
- არაეფექტურმა კონტროლის გარემომ შეიძლება წარმოშვას თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა.

გ25. თაღლითობის რისკფაქტორების მნიშვნელოვნების მიხედვით დალაგება არც ისე იოლია. თაღლითობის რისკფაქტორების მნიშვნელოვნება ძალიან განსხვავდება. ზოგიერთი ამ ფაქტორთაგანი იარსებებს ისეთ სუბიექტებში, სადაც კონკრეტული პირობები არ წარმოადგენს არსებითი უზუსტობის რისკებს. აქედან გამომდინარე, იმის განსაზღვრა, არსებობს თუ არა თაღლითობის რისკფაქტორი და გათვალისწინებულ უნდა იქნეს თუ არა იგი ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების დროს, მოითხოვს პროფესიულ განსჯას.

გ26. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებასთან და აქტივების უკანონო მითვისებასთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკფაქტორების მაგალითები წარმოდგენილია 1-ელ დანართში. ეს საილუსტრაციო რისკფაქტორები დაჯგუფებულია იმ სამი პირობის მიხედვით, რომლებიც საზოგადოდ სახეზეა ხოლმე თაღლითობის დროს:

- თაღლითობის ჩადენის მოტივაცია ან ზეწოლა;
- თაღლითობის ჩადენის შეცნობილი შესაძლებლობა; და

- გაყალბების აქტის ლოგიკური დასაბუთების უნარი.

თაღლითობის რისკფაქტორები შეიძლება დაკავშირებული იყოს მარაგთან, ასევე ისეთი პირობებით გამოწვეულ ზეწოლასთან ან შესაძლებლობებთან, რომლებიც იწვევს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინების გარეშე. თაღლითობის რისკფაქტორები, რომლებიც მოიცავს ხელმძღვანელობის წინასწარ განზრახულ მიკერძოებასაც, წარმოადგენს თანდაყოლილ რისკფაქტორებს, თუ ისინი გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე.[19] თაღლითობის რისკფაქტორები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ასევე სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში არსებულ ისეთ პირობებთან, რომლებიც ქმნის თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობას, ან რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ხელმძღვანელობის დამოკიდებულებაზე ან გაყალბების აქტის ლოგიკური დასაბუთების ხელმძღვანელობის უნარზე. თაღლითობის რისკფაქტორები, რომლებიც გამოხატავს ისეთ დამოკიდებულებას, რომელიც გაყალბების აქტის ლოგიკური დასაბუთების საშუალებას იძლევა, შეიძლება არ დაექვემდებაროს აუდიტორის დაკვირვებას. ამის მიუხედავად, აუდიტორმა შეიძლება შეიტყოს ასეთი ინფორმაციის არსებობის შესახებ, მაგალითად, სუბიექტის კონტროლის გარემოს შესწავლის შედეგად.[20] მართალია, 1-ელ დანართში აღწერილი თაღლითობის რისკფაქტორები ასახავს ფართო სპექტრის სხვადასხვა ტიპის სიტუაციას, რომელშიც შეიძლება აუდიტორები აღმოჩნდნენ, მაგრამ ისინი მხოლოდ მაგალითებია და შეიძლება სხვა რისკფაქტორებიც არსებობდეს.

გ27. სუბიექტის სიდიდე, სირთულე და მფლობელობის მახასიათებლები საგრძნობ გავლენას ახდენს შესაფერისი თაღლითობის რისკფაქტორების განხილვაზე. მაგალითად, დიდი ზომის სუბიექტის შემთხვევაში, შეიძლება არსებობდეს ისეთი ფაქტორები, რომლებიც საზოგადოდ ზღუდავენ ხელმძღვანელობის მხრიდან შეუფერებელ საქციელს, კერძოდ:

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ეფექტური ზედამხედველობა;
- ეფექტური შიდა აუდიტის განყოფილება;
- წერილობითი ქცევის კოდექსის არსებობა და ცხოვრებაში გატარება.

19. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 12(ვ).

20. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 21-ე პუნქტი.

გარდა ამისა, სამეურნეო სეგმენტის საექსპლუატაციო დონეზე განხილული თაღლითობის რისკფაქტორებმა შეიძლება მოგვაწოდოს სხვადასხვა მოსაზრებები იმ რისკფაქტორებთან შედარების დროს, რომლებიც მოპოვებულია სუბიექტის მასშტაბის დონეზე განხილვის დროს.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ28. მცირე სუბიექტების შემთხვევაში, ზოგიერთი ან ყველა ამ მოსაზრებათაგანი შეიძლება არ იყოს გამოსადეგი ან ნაკლებად შესაფერისი იყოს. მაგალითად, მცირე სუბიექტს შეიძლება არ ჰქონდეს წერილობითი ქცევის კოდექსი, მაგრამ, სამაგიეროდ, შეიძლება შემუშავებული ჰქონდეს ისეთი კულტურა, რომელიც ხაზს უსვამს პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის მნიშვნელობას ზეპირი ინფორმაციის მიწოდების გზით და ხელმძღვანელობის მაგალითზე. მცირე სუბიექტში ერთადერთი პირის მიერ ხელმძღვანელობაში დომინირება საზოგადოდ არ მიუთითებს ხელმძღვანელობის მიერ იმ სათანადო განწყობის ვერწარმოჩენაზე და ვერშეტყობინებაზე, რომელიც ეხება შიდა კონტროლს და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესს. ზოგიერთ სუბიექტში ხელმძღვანელობის ავტორიზაციის საჭიროება ანაზღაურებს სხვა შემთხვევაში არასრულყოფილ კონტროლის პროცედურებს და ამცირებს თანამშრომლის თაღლითობის რისკს. თუმცა, ერთი პირის მიერ ხელმძღვანელობაში დომინირება შესაძლებელია იყოს შიდა კონტროლის სავარაუდო ნაკლოვანება, რადგან არსებობს ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის თავის არიდების შესაძლებლობა.

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

თაღლითობის რისკები ამონაგების აღიარების დროს (იხ: 27-ე პუნქტი)

გ29. გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა, რომელიც ეხება ამონაგების აღიარებას, ხშირად არის ხოლმე ამონაგების ხელოვნურად გაზრდის შედეგი, რაც ხდება, მაგალითად, ამონაგების ნაადრევი აღიარების ან ფიქტიური ამონაგების აღრიცხვით. იგი ასევე შეიძლება იყოს ამონაგების ხელოვნურად შემცირების შედეგი, რაც მიიღება ამონაგების უფრო გვიან პერიოდში არასათანადოდ გადაწევით.

გ30. თაღლითობის რისკები ამონაგების აღიარებაში შეიძლება უფრო დიდი იყოს ზოგიერთ სუბიექტში, ვიდრე სხვებში. მაგალითად, შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ზეწოლას ან მოტივებს, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებისთვის არასათანადო ამონაგების

აღიარების გზით კოტირებული სუბიექტების შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად, შედეგი იზომება წლიდან-წლამდე ამონაგების ზრდით ან მოგებით. ამის მსგავსად, მაგალითად, თაღლითობის უფრო დიდი რისკები ამონაგების აღიარებაში შეიძლება არსებობდეს ისეთი სუბიექტების შემთხვევაში, რომლებიც საკუთარი ამონაგების უდიდეს ნაწილს იღებენ ნაღდ ფულზე გაყიდვების გზით.

გ31. დაშვება, რომ არსებობს თაღლითობის რისკები ამონაგების აღიარებაში, შეიძლება არ იქნეს გაზიარებული. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ არ არსებობს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც ეხება ამონაგების აღიარებას ისეთ შემთხვევაში, როდესაც ადგილი აქვს ამონაგების მიღების ერთადერთი ტიპის მარტივ ოპერაციას, მაგალითად, შემოსავლის მიღება იჯარით გაცემული მხოლოდ ერთი ქონების იჯარიდან.

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების და სუბიექტთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების შესწავლის პროცესები (იხ: 28-ე პუნქტი)

გ32. ხელმძღვანელობას შეუძლია იმსჯელოს დასანერგად შესარჩევი კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის და საკუთარ თავზე ასაღებად შესარჩევი რისკების ხასიათისა და სიდიდის შესახებ.[21] იმის დასადგენად, თუ რომელი კონტროლის პროცედურები უნდა დანერგოს თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად, ხელმძღვანელობა განიხილავს და ითვალისწინებს იმის რისკებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება თაღლითობის შედეგად არსებითად მცდარი აღმოჩნდეს. ამგვარი განხილვისას ხელმძღვანელობამ შეიძლება დაასკვნას, რომ, დანახარჯების თვალსაზრისით, არაეფექტურია ამა თუ იმ კონკრეტული კონტროლის პროცედურის დანერგვა და შენარჩუნება, რომელიც განკუთვნილია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შესამცირებლად.

გ33. ამიტომ აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია, რომ შეისწავლოს კონტროლის ის პროცედურები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ შეიმუშავა, დანერგა და ინარჩუნებს თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად. თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურების გამოვლენის პროცესში, აუდიტორმა შეიძლება გაარკვიოს, რომ ხელმძღვანელობამ შეგნებულად გადაწყვიტა ისეთი რისკების საკუთარ თავზე აღება, რომლებიც დაკავშირებულია მოვალეობების დანაწილების არარსებობასთან. ამგვარი კონტროლის პროცედურების გამოვლენისა და

[21] ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-3 დანართი.

მათი დიზაინისა და დანერგვის მდგომარეობის შეფასების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია შეიძლება სასარგებლო აღმოჩნდეს ასევე თაღლითობის ისეთი რისკფაქტორების გამოსავლენადაც, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის შეფასებაზე იმის რისკის, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე

საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებები (იხ: 29-ე პუნქტი)

გ34. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად საერთო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრაში საზოგადოდ იგულისხმება იმის განხილვა, თუ როგორ შეიძლება აისახოს გაზრდილი პროფესიული სკეპტიციზმი აუდიტის ჩატარებაში, მაგალითად:

- გაზრდილი მგრძნობელობის გზით იმ დოკუმენტაციის ხასიათისა და მოცულობის შერჩევის დროს, რომელიც შესწავლილ უნდა იქნეს არსებითი ოპერაციების დასაბუთების მიზნით;
- არსებით საკითხებთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის განმარტებების ან მის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის გამყარების საჭიროების უფრო მეტად აღიარების გზით;
- ამაში ასევე იგულისხმება დაგეგმილი კონკრეტული პროცედურების გარდა სხვა უფრო ზოგადი მოსაზრებები; ამ მოსაზრებებში შედის 30-ე პუნქტში ჩამოთვლილი საკითხები, რომლებიც ქვემოთ იქნება განხილული.

პერსონალის დანიშვნა და მათი ზედამხედველობა (იხ: პუნქტი 30(ა))

გ35. აუდიტორის საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენილ რისკებზე შეიძლება იყოს, მაგალითად, სპეციალური ცოდნისა და პრაქტიკული გამოცდილების მქონე ისეთი პირების დამატებით დანიშვნა, როგორიცაა სასამართლო და საინფორმაციო ტექნოლოგიების ექსპერტები, ან უფრო გამოცდილი პირების დანიშვნა კონკრეტულ გარიგებაზე.

გ36. ზედამხედველობის მოცულობა ასახავს აუდიტორის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებას და გარიგების გუნდის იმ წევრების კომპეტენციას, რომლებიც ატარებენ ამ სამუშაოს.

არაპროგნოზირებადობა აუდიტის პროცედურების შერჩევის დროს
(იხ: პუნქტი 30(გ))

გ37. არაპროგნოზირებადობის ელემენტის შეტანა ჩასატარებელი აუდიტის

პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის შერჩევის დროს მნიშვნელოვანია, რადგან იმ პირებმა სუბიექტის ფარგლებში, რომლისთვისაც ნაცნობია გარიგების განმავლობაში ჩვეულებისამებრ ჩატარებული აუდიტის პროცედურები, შეიძლება უფრო დაფაროონ ფინანსური ანგარიშგების გაყალბების ფაქტი. ამის გაკეთება შესაძლებელია, მაგალითად:

- იმ შერჩეულ ანგარიშთა ნაშთებსა და მტკიცებებზე დამოუკიდებელი პროცედურების ჩატარების გზით, რომლებიც სხვა შემთხვევაში არ იყო ტესტირებული მათი არსებითობის ან რისკის გამო;
- აუდიტის პროცედურების ჩატარების მოსალოდნელი ვადების კორექტირებით;
- შერჩევის სხვადასხვა მეთოდების გამოყენებით;
- აუდიტის პროცედურების ჩატარებით სხვადასხვა განთავსების ადგილებში ან სამუშაო ადგილებში, წინასწარი გამოცხადების გარეშე.

აუდიტის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის (იხ: 31-ე პუნქტი)

გ38. აუდიტორის საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად მტკიცების დონეზე შეიძლება გულისხმობდეს აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლას შემდეგი ხერხებით:

- შეიძლება საჭირო გახდეს ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათის შეცვლა უფრო სანდო და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით ან დამატებითი გამამყარებელი ინფორმაციის მოპოვების მიზნით. ამან შეიძლება იმოქმედოს ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების როგორც ტიპზე, ისე მათ კომბინაციაზე. მაგალითად:
  - გარკვეულ აქტივებზე ფიზიკური დაკვირვება ან მათი ინსპექტირება შეიძლება უფრო მნიშვნელოვანი გახდეს, ან აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება მნიშვნელოვან ანგარიშებში, ან ელექტრონული ოპერაციების ფაილებში არსებული მონაცემების შესახებ უფრო მეტი მტკიცებულების მოპოვების მიზნით;

- აუდიტორმა შეიძლება შეიმუშავოს პროცედურები დამატებითი გამამყარებელი ინფორმაციის მოპოვების მიზნით. მაგალითად, თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ხელმძღვანელობა ზეწოლას განიცდის, რათა დააკმაყოფილოს შემოსავლების მოლოდინი, შეიძლება არსებობდეს დაკავშირებული რისკი, რომ ხელმძღვანელობა გაბერავს გაყიდვებს გაყიდვის ისეთი ხელშეკრულებების დადების გზით, რომლებიც შეიცავს ამონაგების აღიარების ხელისშემშლელ პირობებს ან მიწოდებამდე გაყიდვების ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის გზით. ასეთ გარემოებებში, აუდიტორმა შეიძლება, მაგალითად, დაგეგმოს გარე დადასტურების პროცედურები არა მხოლოდ გადაუხდელი თანხების დადასტურების მიზნით, არამედ გაყიდვების ხელშეკრულებების დეტალების დადასტურების მიზნითაც, თარიღის, უკან დაბრუნების ნებისმიერი უფლებისა და მიწოდების პირობების ჩათვლით. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება ეფექტურად ჩათვალოს გარე მხარეებთან ასეთი დადასტურებების შევსება სუბიექტში მომუშავე ფინანსებთან შეხებაში არმყოფი პერსონალის გამოკითხვებით, გაყიდვების ხელშეკრულებებში და მიწოდების პირობებში რაიმე ცვლილებებთან დაკავშირებით;

- შეიძლება საჭირო გახდეს ძირითადი პროცედურების ჩატარების ვადების შეცვლა. აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ ძირითადი ტესტების ჩატარება საანაგრიშგებო პერიოდის ბოლოს ან ბოლოსკენ უკეთ მოაგვარებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკს. აუდიტორმა, წინასწარგანზრახული უზუსტობის ან მანიპულაციის შეფასებული რისკების გათვალისწინებით, შეიძლება დაასკვნას, რომ ეფექტური არ იქნება აუდიტის იმ პროცედურების გადატანა შუალედური თარიღიდან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსკენ, რომლებიც უნდა ჩატარდეს აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნების გასაფართოებლად. ამის საწინააღმდეგოდ, იმის გამო, რომ წინასწარგანზრახული უზუსტობა, მაგალითად, არასათანადო ამონაგების აღიარებით გამოწვეული უზუსტობა, შეიძლება დაწყებულიყო შუალედურ პერიოდში, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს ძირითადი პროცედურების გამოყენება იმ ოპერაციების მიმართ, რომლებიც განხორციელდა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ან დასაწყისში;

- გამოყენებული პროცედურების მოცულობა ასახავს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებას. მაგალითად, შერჩევის ერთეულების ზომების ზრდა ან ანალი-

ზური პროცედურების ჩატარება უფრო დეტალურ დონეზე შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს. ასევე, კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებამ შეიძლება შესაძლებელი გახადოს ელექტრონული ოპერაციებისა და ანგარიშის ფაილების უფრო გაძლიერებული ტესტირება. ასეთი ტექნიკის გამოყენება შეიძლება ძირითადი ელექტრონული ფაილებიდან შერჩევის ერთეული ოპერაციების ამორჩევის მიზნით, სპეციფიკური მახასიათებლების მქონე ოპერაციების დახარისხების მიზნით, ან შერჩევის ერთეულის ნაცვლად გენერალური ერთობლიობის ტესტირების მიზნით.

გ39. თუ აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკს, რომელიც გავლენას ახდენს მარაგის რაოდენობაზე, სუბიექტის მარაგის ჩანაწერების შესწავლა შეიძლება დაეხმაროს იმ ადგილების ან მუხლების გამოვლენაში, რომლებიც მოითხოვს განსაკუთრებულ ყურადღებას მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესის დროს ან მის შემდეგ. ასეთმა მიმოხილვამ შეიძლება მიგვიყვანოს გადაწყვეტილებამდე, რომ უზრუნველყოფილი იყოს მარაგის დათვლა გარკვეულ სამუშაო ადგილებზე წინასწარი შეტყობინების გარეშე, ან ჩატარდეს მარაგის დათვლა ყველა სამუშაო ადგილზე ერთსა და იმავე დღეს.

გ40. აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკი, რომელიც გავლენას ახდენს მთელ რიგ ანგარიშებსა და მტკიცებებზე. ამაში შეიძლება შედიოდეს აქტივების შეფასება, კონკრეტულ ოპერაციებთან დაკავშირებული უწყისები (როგორიცაა, შესყიდვები, რესტრუქტურიზაცია ან რომელიმე სამეურნეო სეგმენტის გაყიდვა) და სხვა მნიშვნელოვანი სასწრაფო ვალდებულებანი (როგორებიცაა, პენსია და სამსახურიდან წასვლის შემდგომი დახმარებისა და შეღავათების სხვა ვალდებულებანი, ან ეკოლოგიური გაჯანსაღების ვალდებულებანი). ეს რისკი შეიძლება ასევე ეხებოდეს განმეორებით შეფასებებთან დაკავშირებულ დაშვებებში შეტანილ მნიშვნელოვან ცვლილებებს. სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად შეგროვილი ინფორმაცია შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული ამგვარი შეფასებებისა და შეფასებების განსაზღვრისას გამოყენებული მსჯელობისა და დაშვებების დასაბუთებულობის შეფასებაში. ხელმძღვანელობის მიერ წინა პერიოდებში გამოყენებული იმავე სახის მსჯელობისა და დაშვებების რეტროსპექტიულმა მიმოხილვამაც შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით ხელმძღვანელობის შეფასებების საფუძვლად აღებული მსჯელობებისა და დაშვებების დასაბუთებულობის შესახებ.

გ41. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად ჩასატარებელი სავარაუდო აუდიტის პროცედურების მაგალითები, მათ შორის იმათი, რომლებიც გამოხატავს არაპროგნოზირებადობის ელემენტის შეტანას, წარმოდგენილია მე-2 დანართში. ამ დანართში შეტანილია საპასუხო ქმედებების მაგალითები აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის იმ რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამომდინარეობს როგორც ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებიდან, მათ შორის, ამონაგების აღიარებიდან გამომდინარე გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებიდან, ისე აქტივების უკანონო მითვისებიდან.

აუდიტის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლასთან დაკავშირებულ რისკებზე რეაგირებისთვის

სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა შესწორებები (იხ: პუნქტი 33(ა))

გ42. ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობაში ხშირად იგულისხმება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის მანიპულაცია, საბუღალტრო ჟურნალში არასათანადო ან უნებართვო ჩანაწერების შეტანის გზით. ამას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მთელი წლის განმავლობაში ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ან ხელმძღვანელობის მიერ, რომელსაც შესწორებები შეაქვს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ იმ თანხებში, რომლებიც ასახული არ არის საბუღალტრო ჟურნალის ჩანაწერებში, კერძოდ კონსოლიდაციის კორექტირებებისა და რეკლასიფიკაციის მეშვეობით.

გ43. გარდა ამისა, მნიშვნელოვანია აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკების გათვალისწინება, რომლებიც დაკავშირებულია საბუღალტრო ჩანაწერებთან[22] მიმართებით დაწესებული კონტროლის პროცედურებისთვის შეუფერებლად გვერდის ავლასთან, რადგან ავტომატიზებულმა პროცესებმა და კონტროლის პროცედურებმა შეიძლება შეამციროს უნებლიე შეცდომის რისკი, მაგრამ ვერაფერი მოუხერხოს იმ რისკს, რომ ცალკეულმა პირებმა შეიძლება არასათანადოდ აარიდონ თავი ასეთ ავტომატიზებულ პროცესებს, მაგალითად, თანხების შეცვლით, რომლებიც ავტომატურად გადადის მთავარ წიგნში ან ფინანსური ანგარიშგების სისტემაში. გარდა ამისა, იქ, სადაც საინფორმაციო ტექნოლოგიები გამოიყენება ინფორმაციის ავტომატურ

22. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(ა)(ii).

რეჟიმში გადასაცემად, შეიძლება არსებობდეს საინფორმაციო სისტემებში ასეთი ჩარევის მცირე ხილული მტკიცებულება ან არ არსებობდეს არანაირი ხილული მტკიცებულება.

გ44. როდესაც აუდიტორი განსაზღვრავს და არჩევს სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებსა და სხვა კორექტირებებს ტესტირებისთვის და შერჩეული მუხლების დამამტკიცებელი დოკუმენტების შესამოწმებლად სათანადო მეთოდის განსაზღვრის მიზნით, გასათვალისწინებელია შემდეგი საკითხები:

- *თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება* – თაღლითობის რისკფაქტორებისა და აუდიტორის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში მოპოვებული სხვა ინფორმაციის არსებობა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ტესტირებისთვის გამოსადეგი სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების კონკრეტული კატეგორიების და სხვა შესწორებების დადგენაში;

- *კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განხორციელდა სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების მიმართ და სხვა შესწორებები* – სააღრიცხვო ჟურნალში ჩანაწერების მომზადებისა და შეტანის მიმართ განხორციელებულმა ეფექტურმა კონტროლის პროცედურებმა და სხვა შესწორებებმა შეიძლება შეამციროს აუცილებელი დამოუკიდებელი ტესტირების მოცულობა, იმ პირობით, რომ აუდიტორს ტესტირებული აქვს ამ კონტროლის პროცედურების მუშაობის ეფექტურობა;

- *სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესი და იმ მტკიცებულებების ხასიათი, რომლებიც შეიძლება მოპოვებულ იქნეს* – ბევრი სუბიექტისთვის ოპერაციების სტანდარტულ დამუშავებაში იგულისხმება მანუალური და ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების კომბინაცია. ანალოგიურად, სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა კორექტირებების დამუშავება შეიძლება მოიცავდეს როგორც მანულურ, ისე ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს. იქ, სადაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში საინფორმაციო ტექნოლოგიები გამოიყენება, სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა კორექტირებები შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით;

- *სააღრიცხვო ჟურნალის გაყალბებული ჩანაწერების მახასიათებლები ან სხვა შესწორებები* – სააღრიცხვო ჟურნალის არასა-

თანადო ჩანაწერებს ან სხვა შესწორებებს ხშირად აქვთ სპეციფიკური ამოსაცნობი მახასიათებლები. ასეთ მახასიათებლებში შეიძლება შედიოდეს (ა) საქმესთან შეხებაში არმქონე, არაორდინარულ ან იშვიათად გამოყენებულ ანგარიშებში გაკეთებული ჩანაწერები; (ბ) სააღრიცხვო ჟურნალში ისეთი პირების მიერ გაკეთებული ჩანაწერები, რომლებსაც, როგორც წესი, არ ევალებათ ამის გაკეთება; (გ) ჩანაწერები, რომლებიც შეტანილია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან ანგარიშის დახურვის შემდგომი ჩანაწერების სახით, რომლებსაც გააჩნია მცირე ან არანაირი ახსნა ან აღწერა; (დ), ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებამდე ან მომზადების განმავლობაში გაკეთებული ჩანაწერები, რომლებსაც არ გააჩნიათ ანგარიშის ნომრები, ან (ე) ჩანაწერები, რომლებიც შეიცავს დამრგვალებულ რიცხვებს ან თანმიმდევრულ დამაბოლოებელ ციფრებს;

- *ანგარიშების ხასიათი და სირთულე* – სააღრიცხვო ჟურნალის არასათანადო ჩანაწერები ან შესწორებები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ისეთ ანგარიშებთან მიმართებაში, რომლებიც (ა) შეიცავს ისეთ ოპერაციებს, რომლებიც თავისი ხასიათით რთული ან არაორდინარულია; (ბ) შეიცავს მნიშვნელოვან შეფასებებს ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს გაკეთებულ შესწორებებს; (გ) წარსულში მგრძნობიარე იყო უზუსტობების მიმართ; (დ) დროულად იყო შეჯერებული (შედარებული) ან შეიცავს შესადარებელ (შეუჯერებელ) განსხვავებებს; (ე) შეიცავს შიდასაფირმო ოპერაციებს, ან (ვ) სხვა მხრივ არის დაკავშირებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენილ რისკთან. რამდენიმე განთავსების ადგილის ან კომპონენტის მქონე სუბიექტების აუდიტების დროს, ყურადღება ექცევა მრავალი განთავსების ადგილიდან სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების ამორჩევის საჭიროებას;

- *სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები ან სხვა კორექტირებები, რომლებიც არ მუშავდება სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის პროცესში* _ არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებით შეიძლება არ არსებობდეს ისეთივე ტიპისა და რაოდენობის/დონის კონტროლის პროცედურები, როგორიც არსებობს ისეთ საბუღალტრო გატარებებთან მიმართებით, რომლებიც მუდმივად გამოიყენება, მაგალითად, ყოველთვიური გაყიდვების, შესყიდვებისა და ფულადი გადახდების ოპერაციების აღრიცხვისთვის.

გ45. აუდიტორი იყენებს პროფესიულ განსჯას სააღრიცხვო ჟურნალის

ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების ტესტირების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის დროს. თუმცა, იმის გამო, რომ სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების გაყალბება და სხვა შესწორებების შეტანა ხშირად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ხდება ხოლმე, პუნქტი 33 (ა)(ii) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეარჩიოს სწორედ ამ დროს გაკეთებული სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა შესწორებები. გარდა ამისა, იმის გამო, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობები ხდება ხოლმე მთელი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში და შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ინტენსიურ მცდელობებს თაღლითობის ჩადენის ხერხის დასაფარად, პუნქტი 33 (ა)(iii) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა განიხილოს, არსებობს თუ არა სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების მთელი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ტესტირების საჭიროებაც.

სააღრიცხვო შეფასებები (იხ: პუნქტი 33(ბ))

გ46. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მოითხოვს, რომ ხელმძღვანელობამ ჩაატაროს მთელი რიგი მსჯელობები ან გააკეთოს დაშვებები, რომლებიც გავლენას ახდენს მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებზე და განახორციელოს მუდმივი მონიტორინგი ასეთი შეფასებების დასაბუთებულობაზე. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება ხშირად ხორციელდება ფინანსურ შეფასებებში უზუსტობის შეგნებულად შეტანის გზით. ამის გაკეთება შეიძლება, მაგალითად, ყველა გათვალისწინებული თანხის ან სარეზერვო ფონდის ერთი და იმავე მეთოდით ხელოვნურად შემცირებით ან გაზრდით მათთვის ისეთი სახის მიცემის მიზნით, რომ გათანაბრდეს ორი ან მეტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება, ან მიღწეულ იქნეს მოგების წინასწარ დადგენილი დონე, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა გაცურების მიზნით სუბიექტის საქმიანობასთან და რენტაბელობასთან დაკავშირებით საკუთარი მოსაზრებების თავს მოხვევის გზით.

გ47. წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის მსჯელობებისა და დაშვებების რეტროსპექტული მიმოხილვის მიზანს წარმოადგენს იმის განსაზღვრა, არსებობს თუ არა მინიშნება ხელმძღვანელობის მხრიდან სავარაუდო მიკერძოებაზე. მის მიზანი არ არის აუდიტორის იმ პროფესიული განსჯის ეჭვის ქვეშ დაყენება, რომლებიც მან ჩაატარა წინა წელს, იმ მომენტში მის ხელთ არსებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით.

გ48. რეტროსპექტული მიმოხილვის ჩატარებას მოითხოვს ასევე ასს 540 (გადასინჯული). ეს მიმოხილვა ტარდება რისკის შეფასების პროცედურის სახით, ინფორმაციის მოპოვების მიზნით ხელმძღვანელობის ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების ეფექტიანობაზე, აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად შეფასების შედეგის ან, სადაც შესაფერისია, შემდგომში მათი ხელახალი შეფასების შესახებ მიმდინარე პერიოდის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების მიზნით, ასევე აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა შეფასების განუსაზღვრელობა, რომლის გამჟღავნებაც შეიძლება მოითხოვებოდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში. პრაქტიკული თვალსაზრისით, წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად ხელმძღვანელობის განსჯისა და დაშვებების მიმოხილვის ჩატარება იმ მიკერძოებების გამოვლენის მიზნით, რომლებიც შეიძლება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკს წარმოადგენდეს, შესაძლებელია ასს 540-ით (გადასინჯული) მოთხოვნილ მიმოხილვასთან ერთად.

მნიშვნელოვანი ოპერაციების განხორციელების საქმიანი მხარის ლოგიკური დასაბუთება (იხ: პუნქტი 33(გ))

გ49. ქვემოთ განხილულია ინდიკატორები, რომლებიც შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ შესაძლოა ფინანსური ანგარიშგების გაყალბების ან აქტივების უკანონო მითვისების დაფარვის მიზნით იყოს განხორციელებული ის მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც არ არის სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილი, ან სხვა მხრივ ჩანს უჩვეულო:

- ნათლად ჩანს, რომ ასეთი ოპერაციების ფორმა ზედმეტად რთულია (მაგალითად, ასეთ ოპერაციაში მონაწილეობს რომელიმე კონსოლიდირებულ ჯგუფში შემავალი ბევრი სუბიექტი ან ბევრი არადაკავშირებული მესამე მხარე);

- ხელმძღვანელობას არ უმსჯელია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ასეთი ოპერაციების ხასიათისა და აღრიცხვის მეთოდის შესახებ და წარმოდგენილი დოკუმენტაციაც არაადეკვატურია;

- ხელმძღვანელობა უფრო მეტ აქცენტს აკეთებს კონკრეტული სააღრიცხვო მიდგომის გამოყენების საჭიროებაზე, ვიდრე ოპერაციის კომერციულ შინაარსზე;

- ოპერაციები, რომლებშიც მონაწილეობენ არაკონსოლიდირებული დაკავშირებული მხარეები, მათ შორის სპეციალური დანიშნულების სუბიექტები, არ ყოფილა სათანადოდ მიმოხილული ან

დამტკიცებული სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ;

- ოპერაციებში მონაწილეობენ ადრე დაუდგენელი დაკავშირებული მხარეები ან ისეთი მხარეები, რომლებსაც არა აქვთ ფინანსური შესაძლებლობა ან სტაბილურობა, ამ ოპერაციის შესრულებაში დასახმარებლად აუდიტს დაქვემდებარებული სუბიექტის დახმარების გარეშე.

აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება (იხ: 35-38-ე პუნქტები)

გ50. ასს 330 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა, ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, შეაფასოს, ისევ შესაფერისი რჩება თუ არა არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება კონკრეტული მტკიცების დონეზე.[23] მოცემული შეფასება, ძირითადად, ხარისხობრივი საკითხია, რომელიც ეყრდნობა აუდიტორის განსჯას. ამგვარმა შეფასებამ შეიძლება უზრუნველყოს ახალი დამატებითი ინფორმაცია, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ და საჭიროა თუ არა დამატებითი ან სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარება. მე-3 დანართში მოყვანილია იმ გარემოებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება სავარაუდო თაღლითობაზე მიანიშნებდეს.

ანალიზური პროცედურები, რომლებიც ტარდება აუდიტის დამთავრებისას საერთო დასკვნის გამოტანის დროს (იხ: 35-ე პუნქტი)

გ51. იმის დასადგენად, რომელი კონკრეტული ტენდენციები და თანაფარდობები შეიძლება მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკზე, საჭიროა პროფესიული განსჯა. კონკრეტულად, ამაზე შეიძლება მეტყველებდეს არაორდინარული თანაფარდობები, რომლებიც მოიცავს წლის ბოლოს მიღებულ ამონაგებს და შემოსავალს. ამაში შეიძლება შედიოდეს, მაგალითად: შემოსავლების არადამახასიათებლად დიდი თანხები, რომლებიც აღირიცხა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო რამდენიმე კვირის განმავლობაში, ან არაორდინარული ოპერაციები; ან შემოსავალი, რომელიც არ შეესაბამება საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების ტენდენციებს.

გამოვლენილი უზუსტობების გათვალისწინება (იხ: 36-38-ე პუნქტები)

გ52. რადგან თაღლითობა ითვალისწინებს თაღლითობის ჩადენის მოტივს

[23] ასს 330, 25-ე პუნქტი.

ან ზეწოლას, მისი ჩადენის შეგრძნობილ შესაძლებლობას ან ამ აქტის ნაწილობრივ გამართლებას, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ თაღლითობის ფაქტი იზოლირებული შემთხვევა იყოს. აქედან გამომდინარე, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის მიმანიშნებელი შეიძლება იყოს მრავალრიცხოვანი უზუსტობის არსებობა რომელიმე კონკრეტულ ადგილას, თუნდაც მათი საერთო გავლენა არ იყოს არსებითი.

გ53. გამოვლენილი თაღლითობის გავლენა დამოკიდებულია კონკრეტულ გარემოებებზე. მაგალითად, სხვა შემთხვევაში, უმნიშვნელო თაღლითობა შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს, თუ მასში მონაწილეობენ მაღალი თანამდებობის პირები. ასეთ გარემოებებში, შეიძლება ეჭვის ქვეშ დადგეს მანამდე მოპოვებული მტკიცებულებების სანდოობა, რადგან შეიძლება საეჭვო იყოს ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სისრულე და სამართლიანობა და სააღრიცხვო ჩანაწერებისა და დოკუმენტაციის ნამდვილობა. ასევე შეიძლება არსებობდეს ფარული გარიგების არსებობის შესაძლებლობაც, რომელშიც გარეულნი არიან თანამშრომლები, ხელმძღვანელობა ან მესამე მხარეები.

გ54. ასს 450[24] და ასს 700 (გადასინჯული)[25] აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს სახელმძღვანელო მითითებებს, უზუსტობების შეფასებისა და ადგილმდებარეობის განსაზღვრისა და მათი გავლენის შესახებ აუდიტორის დასკვნაში არსებულ აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა (იხ: 39-ე პუნქტი)

გ55. ქვემოთ მოყვანილია იმ გამონაკლისი გარემოებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას და ეჭვის ქვეშ დააყენოს აუდიტორის მიერ აუდიტის გაგრძელების შესაძლებლობა:

- როდესაც სუბიექტი თაღლითობასთან მიმართებაში არ ატარებს ისეთ სათანადო ზომას, რომელსაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს კონკრეტულ გარემოებებში, თუნდაც თაღლითობა არ იყოს არსებითი კონკრეტული ფინანსური ანგარიშგებისთვის;
- როდესაც აუდიტორის მოსაზრება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებზე და აუდიტორული ტესტირების შედეგები მიუთითებს არსებითი და მასშტაბური თაღლითობის მნიშვნელოვანი რისკის არსებობაზე; ან

---

24. ასს 450 - *„აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“*.

25. ასს 700 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“*.

- როდესაც აუდიტორს მნიშვნელოვანი ეჭვი აქვს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კომპეტენციასთან ან პატიოსნებასთან მიმართებაში.

გ56. ვინაიდან პრაქტიკაში მრავალი სხვადასხვა გარემოება შეიძლება წარმოიშვას, შეუძლებელია გადაჭრით აღიწეროს, თუ როდის იქნება მიზანშეწონილი გარიგებიდან გამოსვლა. ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, მოიცავს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წარმომადგენელთა მონაწილეობას თაღლითობაში (რომელმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობაზე), რაც გავლენას ახდენს აუდიტორის შემდგომი ურთიერთობის გაგრძელებაზე სუბიექტთან.

გ57. აუდიტორს გააჩნია პროფესიული და იურიდიული პასუხისმგებლობა ამგვარ გარემოებაში და ეს პასუხისმგებლობა შეიძლება განსხვავდებოდეს ქვეყნების მიხედვით. მაგალითად, ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტორი შესაძლოა უფლებამოსილი ან ვალდებული იყოს, ანგარიში ჩააბაროს ან აცნობოს იმ პირს ან პირებს, ვინც დანიშნა აუდიტორი, ან, ზოგიერთ შემთხვევაში, მარეგულირებელ ორგანოებსაც კი. მოცემული გამონაკლისი გარემოებებისა და საკანონმდებლო მოთხოვნების გათვალისწინების საჭიროების პირობებში, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის გადასაწყვეტად, გამოვიდეს თუ არა გარიგებიდან და როგორ იმოქმედოს სათანადოდ, აქციონერებისთვის, მარეგულირებლებისთვის და სხვა პირებისთვის ანგარიშის ჩაბარების შესაძლებლობის ჩათვლით.[26]

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ58. სახელმწიფო სექტორში არსებობს ბევრი შემთხვევა, როდესაც გარიგებიდან გამოსვლის ვარიანტი შეიძლება აუდიტორს არ ჰქონდეს მისი უფლებამოსილების მანდატის ხასიათის ან სახელმწიფო ინტერესებთან დაკავშირებული მოსაზრებების გამო.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია (იხ: მე-40 პუნქტი)

გ59. ასს 580[27] აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს სახელმძღვანელო მითითებებს ხელმძღვანელობისაგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან, შესაფერისი ოფიციალური

[26] ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი* შეიცავს მითითებებს მოქმედი აუდიტორის კომუნიკაციის შესახებ შემცვლელ აუდიტორთან.

[27] ასს 580 - „*ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია*“.

ინფორმაციის აუდიტისთვის მოპოვების შესახებ. გარდა იმისა, რომ ისინი აღიარებენ თავის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ასევე მნიშვნელოვანია ის ფაქტიც, სუბიექტის სიდიდის მიუხედავად, რომ ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აღიარონ თავისი პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის სისტემის დაპროექტებაზე, დანერგვასა და მუშაობაზე თაღლითობის თავიდან აცილების და გამოვლენის მიზნით.

გ60. თაღლითობის ხასიათისა და იმ სირთულეების გამო, რომელსაც აუდიტორი აწყდება ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების გამოვლენისას, მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან, მოიპოვოს იმის წერილობითი დასტური, რომ მათ აუდიტორს გაუმხილეს:

ა) ხელმძღვანელობის შეფასების შედეგები, დაკავშირებული იმ რისკთან, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად უზუსტო იყოს თაღლითობის გამო; და

ბ) მათთვის ცნობილი ინფორმაცია ფაქტობრივი, საეჭვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც გავლენას ახდენს სუბიექტზე.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება (იხ. 41-43-ე პუნქტები)

გ61. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საეჭვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო აწარმოებს, მათ შორის სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და მან შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

ხელმძღვანელობის ინფორმირება (იხ: 41-ე პუნქტი)

გ62. როდესაც აუდიტორი მოიპოვებს იმის მტკიცებულებას, რომ თაღლითობა არსებობს ან შეიძლება არსებობდეს, მნიშვნელოვანია, რომ

აღნიშნული საკითხი მიტანილი იყოს ხელმძღვანელობის შესაფერისი დონის წარმომადგენლების ყურამდე, შეძლებისდაგვარად, სწრაფად. ეს ასე იქნება, საკითხი არაარსებითადაც რომ იყოს მიჩნეული (მაგალითად, უმნიშვნელო თანხების გაფლანგვა თანამშრომლის მიერ, რომელსაც სუბიექტის ორგანიზაციაში დაბალი თანამდებობა უკავია). იმის დადგენა, ხელმძღვანელობის რომელი დონეა ინფორმირებისთვის შესაფერისი, პროფესიული განსჯის საგანია და დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორებიცაა, ფარული გარიგებების არსებობის ალბათობა და საეჭვო თაღლითობის ხასიათი და მნიშვნელობა. ჩვეულებრივ, ინფორმირებისათვის შესაფერის ხელმძღვანელობის დონედ მიიჩნევა სულ მცირე, ერთი დონით ზემდგომი მაინც იმ პირებზე, რომლებზეც ეჭვია, რომ მონაწილეობდნენ საეჭვო თაღლითობაში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ: 42-ე პუნქტი)

გ63. აუდიტორს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება შეუძლია სიტყვიერად ან წერილობით. ასს 260 (გადასინჯული) ადგენს ფაქტორებს, რომლებსაც ითვალისწინებს აუდიტორი, როდესაც წყვეტს, სიტყვიერად აცნობოს თუ წერილობით.[28] იმ თაღლითობის ხასიათისა და მგრძნობელობის გამო, რომელშიც მონაწილეობენ მაღალი თანამდებობის პირები, ან იმ თაღლითობის გამო, რომელიც არსებით უზუსტობას იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორი ამგვარი საკითხების შესახებ ინფორმაციას დროულად აწვდის და შეიძლება აუცილებლადაც ჩათვალოს ასეთი საკითხების წერილობით ინფორმირება.

გ64. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება, როდესაც აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ისეთი თაღლითობის შესახებ, რომელშიც მონაწილეობენ ხელმძღვანელობის გარდა სხვა თანამშრომლები და თაღლითობა არ იწვევს არსებით უზუსტობას. ამის მსგავსად, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება თვითონ უნდოდეთ, რომ აცნობონ ასეთი გარემოებების შესახებ. ინფორმირების პროცესი ურთიერთდამხმარე იქნება, თუ აუდიტორი და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუდიტის საწყის ეტაპზე შეთანხმდებიან აუდიტორის მიერ თაღლითობასთან დაკავშირებით მისაწოდებელი ინფორმაციის ხასიათზე და მოცულობაზე.

გ65. გამონაკლის გარემოებებში, როდესაც აუდიტორს ეჭვი შეაქვს ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატი-

[28] ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტი გ38.

ოსნებაში ან კეთილსინდისიერებაში, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის გადასაწყვეტად, თუ როგორ იმოქმედოს სათანადოდ.

თაღლითობასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები (იხ: 43-ე პუნქტი)

გ66. ქვემოთ ჩამოთვლილია თაღლითობასთან დაკავშირებული ის სხვა საკითხები, რომლებიც განხილულ უნდა იქნეს სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად. მაგალითად:

- შენიშვნები ხელმძღვანელობის მიერ თაღლითობის თავიდან აცილებისა და გამოვლენის მიზნით, ადგილზე არსებული კონტროლის პროცედურების შეფასებებისა და იმ რისკის შეფასების (რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს) ხასიათის, მოცულობის და სიხშირის შესახებ;
- ხელმძღვანელობის უუნარობა, სათანადო რეაგირება მოახდინოს შიდა კონტროლში გამოვლენილ არსებით ნაკლოვანებებზე, ან განახორციელოს სათანადო საპასუხო ქმედება გამოვლენილი თაღლითობის მიმართ;
- აუდიტორის მიერ სუბიექტის კონტროლის გარემოს შეფასება, მათ შორის საკითხები, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის კომპეტენციასა და პატიოსნებას;
- ხელმძღვანელობის ქმედებები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს გაყალბებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგალითად, ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული და გამოყენებული საარღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც შეიძლება მიანიშნებდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან შემოსავლების მართვის მცდელობაზე იმ მიზნით, რომ შეცდომაში შეიყვანოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები, სუბიექტის საქმიანობისა და რენტაბელობის შესახებ თავისი მოსაზრებების მათთვის თავს მოხვევის გზით.
- ეჭვები იმ ოპერაციების ავტორიზაციის ადეკვატურობისა და სრულყოფილების შესახებ, რომლებიც ჩანს, რომ სცილდება ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს.

ანგარიშის წარდგენა სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის თაღლითობის შესახებ (იხ: 44-ე პუნქტი)

გ67. ასს 250-ში (გადასინჯული)[29] მოცემულია დამატებითი მითითებები იმის

---

29. ასს 250 (გადასინჯული) – *„კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“*, პუნქტები გ28-გ34.

თაობაზე, როგორ უნდა დაადგინოს აუდიტორმა, კანონმდებლობა ხომ არ ავალდებულებს აუდიტორს სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ, ან მოცემულ გარემოებებში მიზანშეწონილი ხომ არ არის ამგვარი ინფორმირება, მათ შორის როგორ უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორის კონფიდენციალურობის ვალდებულება.

გ68. 44-ე პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების დასადგენად შეიძლება აუცილებელი გახდეს კომპლექსური განხილვა და პროფესიული განსჯა. შესაბამისად, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს შიდა კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი (მაგალითად, ფირმის ან ქსელის ფირმის ფარგლებში), ან, კონფიდენციალურად, მარეგულირებელ ან პროფესიულ ორგანიზაციასთან ერთად (თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, ან ამგვარი ქმედებით არ დაირღვევა კონფიდენციალურობის ვალდებულება). აუდიტორს ასევე შეუძლია განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების საკითხი, აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი ვარიანტებისა და ნებისმიერი კონკრეტული ქმედების პროფესიული, ან სამართლებრივი შედეგების დასადგენად.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ69. სახელმწიფო სექტორში ანგარიშის ჩაბარების მოთხოვნები იმ თაღლითობის შესახებ, რომლებიც გამოვლინდა ან არ გამოვლინდა აუდიტის პროცესში, შეიძლება განსაზღვრული იყოს აუდიტის მანდატის, ან შესაბამისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის, ან სხვა წყაროს დებულებებით.

1-ლი დანართი
(იხ: პუნქტი გ25)

თაღლითობის რისკფაქტორების მაგალითები

ამ დანართში განხილული თაღლითობის რისკფაქტორები წარმოადგენს იმ ფაქტორთა მაგალითებს, რომლებსაც აუდიტორები შეიძლება შეხვდნენ მთელ რიგ სიტუაციებში. ცალკე წარმოდგენილია იმ ფაქტორთა მაგალითები, რომლებიც ეხება აუდიტორის მიერ განსახილველ ორი ტიპის თაღლითობას – ანუ, გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება და აქტივების უკანონო მითვისება. თითოეული ტიპის თაღლითობისათვის რისკფაქტორები დამატებით დაყოფილია კატეგორიებად, სამი პირობის მიხედვით, რომლებიც საზოგადოდ არსებობს, როდესაც ადგილი აქვს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობებს: (ა) მოტივაცია/ზეწოლა, (ბ) შესაძლებლობები და (გ) დამოკიდებულება/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა. მიუხედავად იმისა, რომ აქ განხილული რისკფაქტორები მოიცავს სიტუაციების ფართო დიაპაზონს, ისინი მაინც მხოლოდ მაგალითებია და, შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს დამატებითი ან განსხვავებული რისკფაქტორები. ამ ფაქტორებიდან ყველას არ ექნება ადგილი ყველა გარემოებაში და ზოგიერთ მათგანს შეიძლება უფრო მეტი ან ნაკლები მნიშვნელობა ჰქონდეს სხვადასხვა სიდიდის ან საკუთრების ფორმის ან გარემოებების მქონე სუბიექტებში. ასევე, მოყვანილი რისკფაქტორების მაგალითების თანმიმდევრობა იმისთვის არაა გამიზნული, რომ ასახოს მათი შედარებითი მნიშვნელობა ან მოხდენის სიხშირე.

თაღლითობის რისკფაქტორები შეიძლება დაკავშირებული იყოს გარკვეულ მოტივაციასთან ან ზეწოლასთან, ანდა შესაძლებლობებთან, რომლებიც წარმოიქმნება ისეთი პირობებიდან, რომლებიც იწვევს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინების გარეშე (ე.ი თანდაყოლილი რისკი). ამგვარი ფაქტორები თანდაყოლილი რისკფაქტორებია, ვინაიდან გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე და შეიძლება გამოწვეული იყოს ხელმძღვანელობის მიკერძოებით. შესაძლებლობებთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკფაქტორები შეიძლება წარმოიშვას ასევე სხვა გამოვლენილი თანდაყოლილი რისკფაქტორებიდან (მაგალითად, სირთულემ ან განუსაზღვრელობამ შეიძლება შექმნას ისეთი შესაძლებლობები, რომლებიც გამოიწვევს თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას). შესაძლებლობებთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკფაქტორები შეიძლება, თავის მხრივ, დაკავშირებული იყოს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში არსებულ გარკვეულ პირობებთან, როგორიცა სუბიექტის შიდა კონტროლის შეზღუდვები ან ნაკლოვანებები, რომლებიც ქმნის ამგვარ შესაძლებლობებს. დამოკიდებულებასთან ან ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობასთან დაკავშირებული თაღლითობის

რისკფაქტორები კონკრეტულად შეიძლება წარმოიშვას სუბიექტის კონტროლის გარემოს შეზღუდვებიდან ან ნაკლოვანებებიდან.

რისკფაქტორები, რომლებიც ეხება გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგად გამოწვეულ უზუსტობებს

ქვემოთ მოყვანილია რისკფაქტორების მაგალითები, რომლებიც ეხება გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგად გამოწვეულ უზუსტობებს.

მოტივაცია/ზეწოლა

ფინანსურ სტაბილურობას ან რენტაბელობას საფრთხეს უქმნის ეკონომიკური, დარგობრივი ან სუბიექტის სამუშაო პირობები, როგორიცაა (ან როგორც ჩანს შემდეგი პირობებიდან):

- კონკურენციის მაღალი დონე ან ბაზრის გაჯერება, რასაც თან ახლავს მარჟის შემცირება;
- მაღალი მგრძნობელობა სწრაფი ცვლილებებისადმი, როგორებიცაა ტექნოლოგიური ცვლილებები დარგში, პროდუქციის მოძველება ან საპროცენტო განაკვეთები;
- სამომხმარებლო მოთხოვნის საგრძნობი დაქვეითება და ბიზნესის მზარდი წარუმატებლობა დარგში ან მთლიანად ეკონომიკაში;
- საოპერაციო ზარალი, რომელიც წარმოშობს გაკოტრების საშიშროებას, დაგირავებული ქონების გამოსყიდვის უფლების ჩამორთმევას ან კომპანიის შთანთქმას მისი საკონტროლო პაკეტის შესყიდვის გზით;
- ოპერაციებიდან მიღებული განმეორებადი ხასიათის უარყოფითი ფულადი ნაკადები ან ოპერაციებიდან ფულადი სახსრების მიღების უუნაროება, მაშინ როდესაც ანგარიშგებაში ნაჩვენებია შემოსავლები და შემოსავლების ზრდა;
- სწრაფი ზრდა ან უჩვეულო დონის რენტაბელობა, განსაკუთრებით იმავე დარგის სხვა კომპანიებთან შედარებით;
- ახალი საბუღალტრო, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნები.

ქვემოთ მოყვანილი ფაქტორების გამო, ხელმძღვანელობა განიცდის გადაჭარბებულ ზეწოლას, რათა დააკმაყოფილოს მესამე მხარეთა მოთხოვნები ან მოლოდინი:

- ინვესტიციების სფეროს ანალიტიკოსების, ინსტიტუციონალური ინვესტორების, მნიშვნელოვანი კრედიტორების ან სხვა გარე მხარეთა მოლოდინი რენტაბელობის ან ტენდენციების დონის შესახებ (კერძოდ, მოსალოდნელი შედეგი, რომელიც ზედმეტად აგრესიული ან არარეა-

ლური ჩანს), მათ შორის, ხელმძღვანელობის მიერ შექმნილი მოლოდინი, მაგალითად გადაჭარბებულად ოპტიმისტურ პრესრელიზებში ან წლიური ანგარიშების გზავნილებში;

- დამატებითი სესხის ან საკუთარი კაპიტალის დაფინანსების მოპოვების საჭიროება, რაც აუცილებელია კონკურენტუნარიანობის შენარჩუნებისთვის, მათ შორის, ახალი პროდუქტის კვლევისა და განვითარების სამუშაოების ან კაპიტალური დანახარჯების დასაფინანსებლად;
- მინიმალური შესაძლებლობა, დაკმაყოფილდეს საფონდო ბირჟაზე კოტირების მოთხოვნები, ან ვალის გადახდის, ან ვალთან დაკავშირებული სხვა სახელშეკრულებო მოთხოვნები;
- დაბალი ფინანსური შედეგების წარდგენის აღქმული ან რეალური უარყოფითი გავლენა მნიშვნელოვან დაუმთავრებელ ოპერაციებზე, როგორებიცაა საწარმოთა გაერთიანება ან ხელშეკრულებების დადება.

ხელმისაწვდომი ინფორმაცია მიუთითებს, რომ ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პირად ფინანსურ მდგომარეობას საფრთხეს უქმნის სუბიექტის საქმიანობის ფინანსური შედეგები, რასასაც იწვევს შემდეგი მიზეზები:

- სუბიექტში მნიშვნელოვანი ფინანსური დაინტერესება;
- მათი ანაზღაურების მნიშვნელოვანი ნაწილი (მაგალითად, პრემიები, ფასიანი ქაღალდების ოფციონებისა და შემოსავლებზე დამოკიდებული სხვა სახის ღონისძიებები პირობითად დამოკიდებულია სუბიექტის მიერ აქციის ფასის, საოპერაციო შედეგების, ფინანსური მდგომარეობის ან ფულადი სახსრების მოძრაობის ზედმეტად ოპტიმისტური მიზნების მიღწევაზე;[1]
- სუბიექტის პირადი გარანტიები სესხებთან დაკავშირებით.

გადაჭარბებული ზეწოლა მიმდინარეობს ხელმძღვანელობაზე ან მომუშავე პერსონალზე, რათა შესრულდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ წინასწარ დასახული გეგმები, მათ შორის გაყიდვების ან რენტაბელობის სტიმულირების გეგმები.

შესაძლებლობები

დარგის ან სუბიექტის საქმიანობის ხასიათი შესაძლებლობებს ქმნის ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებისთვის, რაც შეიძლება გამოწვეული იყოს

1. ხელმძღვანელობის სტიმულირების გეგმები შეიძლება დამოკიდებული იყოს ისეთი მიზნების მიღწევაზე, რომლებიც დაკავშირებულია მხოლოდ გარკვეულ საბუღალტრო ანგარიშებთან ან სუბიექტის შერჩეული სახის საქმიანობასთან, თუნდაც რომ შესაბამისი ანგარიშები ან საქმიანობის სახეები არსებითი არ იყოს მთლიანად სუბიექტთან მიმართებაში.

შემდეგი ფაქტორებით:

- დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებული ისეთი მნიშვნელოვანი ოპერაციებით, რომელიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, ან ოპერაციები ისეთ დაკავშირებულ სუბიექტებთან, რომელთა აუდიტი არ ჩატარებულა ან ჩატარდა სხვა აუდიტორული ფირმის მიერ;

- ძლიერი დაფინანსების არსებობით ან დარგის გარკვეული სექტორის დომინირების შესაძლებლობით, რაც სუბიექტს საშუალებას აძლევს, მომწოდებლებს ან მომხმარებლებს თავს მოახვიოს საკუთარი ვადები ან პირობები, რასაც შეიძლება მოჰყვეს არასათანადო ოპერაციები, ან ისეთი ოპერაციები, რომლებიც არ ეყრდნობა `გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპს~.

- ისეთ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებზე დაფუძნებული აქტივების, ვალდებულებების, ამონაგების ან ხარჯების არსებობით, რომლებიც მოიცავს ისეთი დონის სუბიექტურ მსჯელობას ან განუსაზღვრელობას, რომლის დამტკიცებაც რთულია;

- მნიშვნელოვანი, არაორდინალური ან ზედმიწევნით რთული ოპერაციებით, განსაკუთრებით საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისთვის შესრულებული ოპერაციებით, რომლებიც რთულ კითხვებს ჰბადებენ `შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის~ თვალსაზრისით;

- მნიშვნელოვანი ოპერაციების არსებობით, რომლებიც განლაგებულია ან სრულდება საერთაშორისო საზღვრებს გარეთ ისეთ იურისდიქციებში, სადაც განსხვავებული სამეწარმეო გარემო და კულტურა არსებობს;

- საქმიანობისთვის ისეთი შუალედური რგოლების გამოყენებით, რომლებსაც არ გააჩნიათ აშკარა კომერციული დასაბუთება;

- მნიშვნელოვანი საბანკო ანგარიშებით ან შვილობილი საწარმოების ან ფილიალის ოპერაციებმა შეღავათიან საგადასახადო იურისდიქციებში, რომელზეც არ არსებობს აშკარა კომერციული დასაბუთება.

ხელმძღვანელობის მონიტორინგი არაეფექტურია იმის გამო, რომ:

- ხელმძღვანელობაში დომინირებს მხოლოდ ერთი პირი ან მცირე ჯგუფი (კომერციულ საწარმოში, რომელსაც არ მართავს მესაკუთრე) და არ არსებობს მაკონპენსირებელი კონტროლის მექანიზმები.

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ზედამხედველობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესსა და შიდა კონტროლზე არაეფექტურია.

ორგანიზაციული სტრუქტურა რთული ან არასტაბილურია, რასაც ადასტურებს შემდეგი ფაქტორები:

- სირთულე სუბიექტის კონტროლში დაინტერესების მქონე ორგანიზაციის ან პირების განსაზღვრაში.
- ზედმეტად რთული ორგანიზაციული სტრუქტურა, რომელიც შედის არაორდინარული იურიდიული სუბიექტები ან უფლებამოსილების მართვის არხები.
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელი პირების, იურისტების ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მაღალი დენადობა.

შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, რომლებიც გამოწვეულია შემდეგი ფაქტორებით:

- სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის, მათ შორის ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებისა და შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით დაწესებული კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესის არაადეკვატურობით (როდესაც მოითხოვება გარე ანგარიშგების წარდგენა);
- კადრების დენადობის მაღალი მაჩვენებლებით ან არაკვალიფიციური თანამშრომლების დასაქმებით ბუღალტერიის, საინფორმაციო ტექნოლოგიების, ან შიდა აუდიტის განყოფილებაში;
- არაეფექტური ბუღალტრული აღრიცხვისა და საინფორმაციო სისტემებით, იმ სიტუაციების ჩათვლით, როდესაც ადგილი აქვს არსებით ხარვეზებს შიდა კონტროლის მუშაობაში.

დამოკიდებულება/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა

- ხელმძღვანელობა თანამშრომლებს არ აცნობს, არ იცავს, მხარს არ უჭერს ან ცხოვრებაში არ ატარებს სუბიექტის ღირებულებებს ან ეთიკურ სტანდარტებს, ან ხელმძღვანელობა თანამშრომლებს აცნობს შეუფერებელ ღირებულებებს ან ეთიკურ სტანდარტებს;
- არასაფინანსო სფეროს ხელმძღვანელობა გადაჭარბებით მონაწილეობს ან ზედმეტად არის დაკავებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შერჩევით ან მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკისა და შეფასებების განსაზღვრით;
- გასულ პერიოდებში ადგილი ჰქონდა ფასიანი ქაღალდების კანონის ან სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების დარღვევას, ან პრეტენზიებს სუბიექტის, მისი ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის, ან მეთვალ-

ყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინააღმდეგ თაღლითობის, ან კანონმდებლობის დარღვევის ბრალდებით;

- ხელმძღვანელობა გადაჭარბებულ ინტერესს იჩენს, შეინარჩუნოს ან გაზარდოს სუბიექტის აქციების ღირებულება ან მოგების ტენდენციები;
- ხელმძღვანელობა ანალიტიკოსებს, კრედიტორებს და სხვა მესამე მხარეებს ავალებს, რომ მათი დახმარებით მიაღწიონ ზედმეტად ოპტიმისტური ან არარეალური პროგნოზების შედეგებს;
- ხელმძღვანელობა დროულად არ ატარებს შიდა კონტროლის სისტემაში არსებული მისთვის ცნობილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებელ ზომებს;
- ხელმძღვანელობა დაინტერესებულია არასათანადო საშუალებების გამოყენებით მიაღწიოს საანგარიშგებო შემოსავლების მინიმალურ ოდენობებს საგადასახადო მიზნებისათვის;
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის დაბალი ზნეობა;
- მესაკუთრე-მმართველი ერთმანეთისგან არ ანსხვავებს პირად და კომერციულ ოპერაციებს;
- უთანხმოება არსებობს აქციონერებს შორის დახურული ტიპის სუბიექტში;
- ადგილი აქვს ხელმძღვანელობის მხრიდან განმეორებით მცდელობებს, არსებითობის საფუძველზე გაამართლოს არასათანადოდ წარმოებული ბუღალტრული აღრიცხვა.
- ადგილი აქვს დაძაბულ ურთიერთობას ხელმძღვანელობასა და ახლანდელ ან წინამორბედ აუდიტორთან, რაც გამოიხატება შემდეგი ფაქტორებით:
    - ხშირი კამათით ახლანდელ ან წინამორბედ აუდიტორთან ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტის ან დასკვნის მომზადების საკითხებთან დაკავშირებით;
    - აუდიტორის მიმართ დაუსაბუთებელი მოთხოვნების წაყენებით, მაგალითად, არარელური ვადების დაწესება აუდიტის დასრულებასთან ან აუდიტორის დასკვნის გაცემასთან დაკავშირებით;
    - აუდიტორისთვის ისეთი შეზღუდვების დაწესებით, რომლებიც მიზანშეუწონლად ზღუდავს ხალხთან ურთიერთობას ან ინფორმაციის მოპოვებას, ან შესაძლებლობას, ეფექტური ურთიერთობა ჰქონდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებთან;

- აუდიტორთან ურთიერთობის დროს ხელმძღვანელობის ქედმაღლური დამოკიდებულებით, განსაკუთრებით, როდესაც ამას თან ახლავს მისი მცდელობა, გავლენა მოახდინოს აუდიტორის სამუშაოს მასშტაბზე ან იმ პერსონალის შერჩევაზე ან დატოვებაზე, რომლებიც დანიშნულნი არიან აუდიტის გარიგების შესრულებაზე ან მასთან დაკავშირებული კონსულტაციების გაწევაზე.

აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეულ უზუსტობებთან დაკავშირებული რისკფაქტორები

რისკფაქტორები, რომლებიც ეხება აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეულ უზუსტობებს, ასევე დაყოფილია კატეგორიებად იმ სამი პირობის შესაბამისად, რომლებიც საზოგადოდ არსებობს თაღლითობის შემთხვევაში: მოტივაცია/ზეწოლა, შესაძლებლობები და დამოკიდებულება/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით გამოწვეულ უზუსტობებთან დაკავშირებული რისკის ზოგიერთი ფაქტორი შეიძლება მაშინაც არსებობდეს, როდესაც უზუსტობა წარმოიშობა აქტივების უკანონო მითვისებით. მაგალითად, ხელმძღვანელობის მხრიდან არაეფექტური მონიტორინგის განხორციელებას და ნაკლოვანებებს შიდა კონტროლის სისტემაში შეიძლება ადგილი ჰქონდეს, როდესაც არსებობს ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით ან აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეული უზუსტობები. ქვემოთ მოყვანილია იმ რისკფაქტორების მაგალითები, რომლებიც ეხება აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეულ უზუსტობებს.

მოტივაცია/ზეწოლა

პირადმა ფინანსურმა ვალდებულებებმა შეიძლება ხელმძღვანელობას ან იმ თანამშრომლებს, რომლებსაც შეხება აქვთ ნაღდ ფულთან ან მოპარვის მიმართ მგრძნობიარე სხვა აქტივებთან, უბიძგონ ამ აქტივების უკანონო მითვისებისკენ.

არაკეთილგანწყობილმა ურთიერთობებმა სუბიექტსა და იმ თანამშრომლებს შორის, რომლებსაც შეხება აქვთ ნაღდ ფულთან ან მოპარვის მიმართ მგრძნობიარე სხვა აქტივებთან, შეიძლება შექმნან ასეთი თანამშრომლების მიერ ამ აქტივების უკანონო მითვისების მოტივაცია. მაგალითად, არაკეთილგანწყობილი ურთიერთობები შეიძლება წარმოიშვას:

- თანამშრომელთა ცნობილი ან მომავალში სავარაუდო გათავისუფლების გამო;
- თანამშრომელთა ანაზღაურების, ან საპენსიო პროგრამებში ბოლოდროინდელი ან მომავალში სავარაუდო ცვლილებების გამო;

- წახალისების, ანაზღაურების ან სხვა სახის ჯილდოების მოსალოდნელთან შედარებით შეუსაბამობის გამო.

შესაძლებლობები

გარკვეულმა მახასიათებლებმა ან გარემოებებმა შეიძლება გაზარდოს აქტივების მგრძნობელობა მოპარვის მიმართ. მაგალითად, აქტივების უკანონო მითვისების შესაძლებლობები იზრდება, როდესაც არსებობს:

- დიდი ოდენობის ნაღდი ფული სალაროში ან გზაში;
- მარაგის ელემენტები, რომლებიც მცირე ზომისაა, მაღალი ღირებულების ან ძალიან მოთხოვნადია;
- იოლად კონვერტირებადი აქტივები, როგორებიცაა, ობლიგაცია წარმომდგენზე, ბრილიანტი ან კომპიუტერული ჩიპები;
- ძირითადი საშუალებები, რომელიც მცირე ზომისაა, ადვილად გაყიდვადია ან არა აქვს საკუთრების უფლების შესამჩნევი იდენტიფიკაცია.

აქტივებთან დაკავშირებით დანერგილმა არასათანადო კონტროლის პროცედურებმა შეიძლება გაზარდოს ამ აქტივების უკანონო მითვისების შესაძლებლობა. მაგალითად, აქტივების უკანონო მითვისება შეიძლება გამოიწვიოს:

- მოვალეობების არასათანადო დანაწილებამ ან დამოუკიდებელმა შემოწმებებმა;
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის დანახარჯებზე, მაგალითად მივლინების ხარჯებსა და სხვა ანაზღაურებად ხარჯებზე არასათანადო ზედამხედველობის განხორციელებამ;
- ხელმძღვანელობის მიერ აქტივებზე პასუხისმგებელ თანამშრომლებზე არასათანადო ზედამხედველობის განხორციელებამ, მაგალითად, დაშორებულ ტერიტორიებზე განთავსებულ სამუშაო ადგილებზე არასათანადო ზედამხედველობა ან მონიტორინგი;
- ისეთ თანამდებობებზე კანდიდატების შერჩევის სათანადო პროცედურების არარსებობამ, რომლებზეც პერსონალს შეხება აქვს აქტივებთან;
- აქტივებთან დაკავშირებით არაადეკვატური ჩანაწერების წარმოებამ;
- ოპერაციების შესრულების ავტორიზაციისა და დამტკიცების სათანადო სისტემის უქონლობამ (მაგალითად, შესყიდვის დროს);
- ფულის, ინვესტიციების, მარაგის ან უძრავი ქონების ფიზიკური დაცვის არასათანადო სისტემებმა;

- აქტივების დროული და სრულყოფილი შეჯერების პროცედურების უქონლობამ;
- ოპერაციების დროული და სათანადო დოკუმენტირების პროცედურების უქონლობამ, მაგალითად, დაბრუნებული საქონლის მაკორექტირებელი ფაქტურების;
- ძირითადი მაკონტროლებელი ფუნქციის შემსრულებელი თანამშრომლებისთვის სავალდებულო შვებულების არარსებობამ;
- ხელმძღვანელობის არასათანადო წარმოდგენამ საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე, რაც საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან მომუშავე თანამშრომლებს აძლევს უკანონო მითვისების შესაძლებლობას;
- ავტომატიზებულ ჩანაწერებზე ხელმისაწვდომობის არაადეკვატური კონტროლის არსებობამ, მათ შორის, კომპიუტერული სისტემების სარეგისტრაციო ჟურნალებსა და მათ შემოწმებაზე კონტროლი.

დამოკიდებულება/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა

- აქტივების უკანონო მითვისებასთან დაკავშირებულ რისკებზე მონიტორინგის განხორციელების ან რისკების შემცირების საჭიროების მიმართ ნეგატიური განწყობა;
- აქტივების უკანონო მითვისებაასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების მიმართ ნეგატიური განწყობა არსებული კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლით, ან შიდა კონტროლის სისტემაში არსებული ცნობილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად სათანადო ზომის არმიღება;
- ისეთი მოქცევა, რომელიც მიანიშნებს სუბიექტის ან მის მიერ თანამშრომელთა მოპყრობის მიმართ უარყოფით განწყობაზე ან უკმაყოფილებაზე;
- ქცევაში ან ცხოვრების სტილში მომხდარი ისეთი ცვლილებები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს აქტივების უკანონოდ მითვისებაზე;
- წვრილმანი ქურდობის მიმართ უყურადღებობა.

მე-2 დანართი

(იხ: პუნქტი გ41)

იმ სავარაუდო აუდიტის პროცედურების მაგალითები, რომლებიც გამიზნულია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად

ქვემოთ მოყვანილია თაღლითობასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობების იმ შეფასებული რისკების აღსაკვეთად გამიზნული სავარაუდო აუდიტის პროცედურების მაგალითები, რომლებიც გამოწვეულია როგორც ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით, ისე აქტივების უკანონო მითვისებით. მიუხედავად იმისა, რომ აქ განხილული რისკფაქტორები მოიცავს სიტუაციების ფართო დიაპაზონს, ისინი მაინც მხოლოდ მაგალითებია და, აქედან გამომდინარე, შეიძლება არ იყოს ყველაზე შესაფერისი ან აუცილებელი ყოველ კონკრეტულ გარემოებაში. ასევე, მოყვანილი პროცედურების თანმიმდევრობა იმისთვის არაა გამიზნული, რომ ასახოს მათი შედარებითი მნიშვნელობა.

განხილვა კონკრეტული მტკიცების დონეზე

აუდიტორის მიერ შეფასებულ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებზე საპასუხო ქმედებები სხვადასხვანაირი იქნება, რაც დამოკიდებულია თაღლითობის რისკფაქტორების ტიპებზე ან მათ კომბინაციაზე, ან გამოვლენილ პირობებზე, ასევე ოპერაციების კატეგორიებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე, განმარტებით შენიშვნებსა და მტკიცებებზე, რომლებზეც შეიძლება ამ რისკებმა იმოქმედოს.

ზემოაღნიშნული საპასუხო ქმედებების კონკრეტული მაგალითებია:

- სამუშაოს განთავსების ადგილებზე მისვლა ან გარკვეული ტესტების ჩატარება მოულოდნელად ან წინასწარი გაფრთხილების გარეშე. მაგალითად, მარაგის დათვალიერება იმ სამუშაო ადგილებზე, სადაც აუდიტორის დასწრება წინასწარ არ ყოფილა გაცხადებული ან ნაღდი ფულის დათვლა მოულოდნელად რომელიმე კონკრეტულ დღეს;
- იმის მოთხოვნა, რომ მარაგის ინვენტარიზაცია ჩატარდეს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან მის მახლობელ დღეს, რათა მინიმუმამდე იყოს დაყვანილი ინვენტარიზაციის ჩატარების თარიღსა და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო თარიღს შორის დროის შუალედში ნაშთების მანიპულირების რისკი;
- აუდიტის ჩატარების მიდგომის შეცვლა მიმდინარე წელს. მაგალითად, ძირითად მომხმარებლებთან და მომწოდებლებთან სიტყვიერად

დაკავშირება, წერილობითი დასტურის გაგზავნასთან ერთად, დადასტურების მოთხოვნის წერილის გაგზავნა ორგანიზაციის ფარგლებში კონკრეტულ მხარესთან, ან უფრო მეტი ან განსხვავებული ინფორმაციის მოძიება;

- სუბიექტის კვარტალის ბოლოს ან წლის ბოლოს გაკეთებული მაკორექტირებელი საბუღალტრო გატარებების დეტალური მიმოხილვის ჩატარება და ნებისმიერი იმ ჩანაწერის გამოკვლევა, რომელიც ერთი შეხედვით არაორდინარული იქნება ხასიათის ან თანხის თვალსაზრისით;
- მნიშვნელოვანი და არაორდინარული ოპერაციებისათვის, განსაკუთრებით იმათთვის, რომლებიც სრულდება წლის ბოლოს ან მის მახლობელ დღეებში, ამ ოპერაციებში დაკავშირებული მხარეების მონაწილეობის შესაძლებლობის და მათი დაფინანსების წყაროების გამოკვლევა;
- ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარება არააგრეგირებულ მონაცემებზე დაყრდნობით. მაგალითად, საქმიანობის ადგილების, პროდუქციის სახეობების ან თვეების მიხედვით გაყიდვებისა და გაყიდვების თვითღირებულების შედარება აუდიტორის მიერ გამოყვანილ მოსალოდნელ შედეგებთან;
- გასაუბრება პერსონალთან, რომლებიც დასაქმებულნი არიან ისეთ სფეროებში, სადაც გამოვლინდა თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი, რათა აუდიტორი გაეცნოს მათ შეხედულებებს ამ რისკის შესახებ, და ამცირებს თუ არა, ან როგორი სახით ამცირებს კონტროლის პროცედურები ამ რისკს;
- როდესაც სხვა დამოუკიდებელი აუდიტორები ატარებენ ერთი ან მეტი შვილობილი საწარმოს, ქვედანაყოფის ან ფილიალის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, მათთან ერთად იმ სამუშაოს მოცულობის განხილვა, რომლის ჩატარებაც აუცილებელია ისეთი თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკზე რეაგირებისთვის, რომელიც დაკავშირებულია ამ კომპონენტებს შორის შესრულებულ ოპერაციებსა და საქმიანობასთან;
- თუ ექსპერტის სამუშაო განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი ხდება ფინანსური ანგარიშგების იმ პუნქტთან დაკავშირებით, რომლისთვისაც მაღალია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი, დამატებითი პროცედურების ჩატარება ექსპერტის ზოგიერთ ან ყველა დაშვებასთან, მეთოდთან ან მოპოვებულ მონაცემთან მიმართებაში, იმის დასადგენად, რომ მოპოვებული მონაცემები არ არის დაუსაბუთებელი, ან ამ მიზნისთვის სხვა ექსპერტის მოწვევა;

- აუდიტის პროცედურების ჩატარება მანამდე აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შერჩეული საწყისი ნაშთების გაანალიზების მიზნით, იმის შესაფასებლად, თუ როგორ გადაწყდა გარკვეული საკითხები, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებსა და მსჯელობებს, მაგალითად, ფასდაკლება დაბრუნებულ საქონელზე;
- პროცედურების ჩატარება კონკრეტულ საბუღალტრო ანგარიშზე ან სუბიექტის მიერ მომზადებულ შედარებებზე, მათ შორის, შუალედურ პერიოდში შესრულებული შედარებების განხილვა;
- კომპიუტერული ტექნოლოგიით ტესტირების ჩატარება, როგორიცაა, მონაცემთა სიღრმისეული ანალიზი, გენერალურ ერთობლიობაში ანომალიური შეცდომების მოძიების მიზნით;
- კომპიუტერით შედგენილი ჩანაწერებისა და ოპერაციების მთლიანობის ტესტირება;
- დამატებითი აუდიტის მტკიცებულების მოძიება აუდიტირებული სუბიექტის ფარგლებს გარეთ არსებული წყაროებიდან.

კონკრეტული საპასუხო ქმედებები - გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებით გამოწვეული უზუსტობა

ქვემოთ მოყვანილია საპასუხო ქმედებების მაგალითები, აუდიტორის მიერ გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებაზე:

ამონაგების აღიარება

- ამონაგებთან დაკავშირებით ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარება არააგრეგირებული მონაცემების გამოყენებით, მაგალითად, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საანგარიშგებო ამონაგების შედარება თვეებისა და პროდუქციის სახეობების, ან სამეურნეო სეგმენტის მიხედვით წინა პერიოდების შესადარის მონაცემებთან. კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკა შეიძლება გამოდგეს ამონაგების ან ოპერაციების არაორდინარული ან მოულოდნელი თანაფარდობების დასადგენად.
- მომხმარებლებთან გარკვეული შესაფერისი სახელშეკრულებო პირობებისა და არაძირითადი ხელშეკრულებების არარსებობის დადასტურება, იმის გამო, რომ ხშირად სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკაზე გავლენას ახდენს ამგვარი პირობები ან ხელშეკრულებები და ფასდაკლებების საფუძველი ან პერიოდი, რომელსაც ისინი ეხება, ხშირად ცუდად არის დოკუმენტირებული. მაგალითად, ასეთ გარემოებებთან ხშირად დაკავშირებულია საქონლის მიღების კრიტერიუმები, მიწოდებისა და გადახდის პირობები, მიწოდების სამომავლო ან გრძელვადიანი ვალდებულებების არარსებობა, პროდუქციის უკან დაბრუ-

ნების უფლება, გარანტირებული გადაყიდვების ოდენობა და გაუქმების ან თანხების უკან დაბრუნების პირობები.

- სუბიექტის გასაღებისა და მარკეტინგის პერსონალის, ან ფირმაში დასაქმებული იურისტის გამოკითხვების ჩატარება, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსკენ გაყიდულ ან გაგზავნილ საქონელთან დაკავშირებით და იმის შესახებ, თუ რა იციან მათ ამ ოპერაციებთან დაკავშირებული ნებისმიერი არაორდინარული ვადების ან პირობების შესახებ.
- საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ერთ ან მეტ საქმიანობის ადგილზე ფიზიკურად ყოფნა, გასაგზავნ საქონელზე ან გასაგზავნად მომზადებულ საქონელზე დაკვირვების მიზნით (ან უკანდაბრუნებულ საქონელზე დაკვირვებისთვის, რომელიც დამუშავების პროცესში იმყოფება) და დროში გამიჯვნის სხვა შესაფერისი პროცედურების ჩატარება გაყიდვების ოპერაციებსა და მარაგთან დაკავშირებით.
- კონტროლის ტესტების ჩატარება ყველა იმ სიტუაციისათვის, როდესაც ამონაგების ოპერაციები ელექტრონულად ინიცირდება, მუშავდება და აღირიცხება, რათა დადგინდეს, იძლევა თუ არა ეს ოპერაციები იმის რწმუნებას, რომ აღრიცხული ამონაგების ოპერაციები სინამდვილეში განხორციელდა და სათანადოდ აღირიცხა.

მარაგის რაოდენობა

- სუბიექტის მარაგის ჩანაწერების შემოწმება, რათა აუდიტორმა დაადგინოს განთავსების ისეთი ადგილები ან მარაგის ელემენტები, რომლებიც განსაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვს ინვენტარიზაციის პროცესში ან მის შემდეგ.
- მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დაკვირვება გარკვეულ საქმიანობის ადგილებში გაუფრთხილებლად, ან ინვენტარიზაციის ჩატარება ყველა საქმიანობის ადგილას ერთსა და იმავე დღეს.
- მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან მიწურულს, რათა მინიმუმამდე იქნეს დაყვანილი მარაგის არასათანადო მანიპულაციის რისკი, ინვენტარიზაციის თარიღსა და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო თარიღს შორის დროის შუალედში.
- დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ინვენტარიზაციის პროცესზე დაკვირვების დროს, მაგალითად, ყუთებში ჩალაგებული საქონლის უფრო მკაცრი შემოწმება, იმ მეთოდის, რომლითაც ხდება საქონლის დალაგება (მაგალითად, ცარიელი ფართობები) ან იარლიყების დადება, და თხევადი ნივთიერებების, მაგალითად, სუნამოების ან ქიმიკატების ხარისხი (ანუ, სისუფთავე, დახარისხება ან კონცენ-

ტრაცია). ამასთან დაკავშირებით, შეიძლება გამოსადეგი იყოს ექსპერტის დახმარება.

- მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის რაოდენობების შედარება წინა პერიოდებთან, მარაგის კლასების ან კატეგორიების, ადგილმდებარეობის ან სხვა კრიტერიუმების მიხედვით, ან დათვლილი რაოდენობების შედარება მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის ჩანაწერებთან.
- კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება ინვენტარიზაციის გაერთიანებული შედეგების შემდგომი ტესტირებისთვის - მაგალითად, დახარისხება იარლიყების ნომრების მიხედვით, იარლიყების მიკვრაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურის შესამოწმებლად, ან მარაგის ელემენტის სერიული ნომრის მიხედვით მარაგის ერთეულის გამორჩენის ან დუბლირების ალბათობის ტესტირების მიზნით.

ხელმძღვანელობის საღრიცხვო შეფასებები

- ექსპერტის გამოყენება დამოუკიდებელი საღრიცხვო შეფასების შესადგენად და ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილ შეფასებასთან შესადარებლად.
- გამოკითხვების არეალის გაფართოება, კერძოდ, ხელმძღვანელი პერსონალისა და ბუღალტერიის თანამშრომელთა გარდა, სხვა პირთა გამოკითხვების ჩატარებაც, რათა დადასტურდეს, რომ ხელმძღვანელობას აქვს შესაძლებლობა და განზრახვა, განახორციელოს ისეთი გეგმები, რომლებიც შეესაბამება საღრიცხვო შეფასების შედგენას.

კონკრეტული საპასუხო ქმედებები – აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეული უზუსტობები

განსხვავებული გარემოებები აუცილებლად მოითხოვს სხვადასხვა საპასუხო ქმედებებს. ჩვეულებრივ, აუდიტორის საპასუხო ქმედება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის იმ შეფასებულ რისკთან მიმართებაში, რომელიც დაკავშირებულია აქტივების უკანონო მითვისებასთან, მიმართული იქნება გარკვეული ანგარიშების ნაშთებისა და ოპერაციების კატეგორიებისკენ. მიუხედავად იმისა, რომ ზემოთ ორ კატეგორიაში მოხსენიებული აუდიტორის ზოგიერთი ქმედება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ასეთ გარემოებებში, სამუშაოს მასშტაბი დაკავშირებული უნდა იყოს იმ სპეციფიკურ ინფორმაციასთან, რომელიც ეხება უკანონო მითვისების გამოვლენილ რისკს.

ქვემოთ მოყვანილია აუდიტორის საპასუხო ქმედებები, აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების რისკის აუდიტორისეულ შეფასებაზე:

- ნაღდი ფულის ან ფასიანი ქაღალდების ინვენტარიზაციის ჩატარება წლის ბოლოს ან მიწურულს;

- აუდიტს დაქვემდებარებულ პერიოდში ანგარიშებთან მიმართებით ჩატარებული საქმიანობის დადასტურება უშუალოდ მომხმარებლებთან (მათ შორის, დაბრუნებული გაყიდული საქონლის მაკორექტირებელი ფაქტურებისა და საქონლის უკან დაბრუნებისა და გადახდის თარიღების);
- ჩამოწერილი ანგარიშების აღდგენის ანალიზის ჩატარება;
- მარაგის დანაკლისის გაანალიზება პროდუქციის სახეობების ან მარაგის ადგილმდებარეობის მიხედვით;
- მარაგის ძირითადი კოეფიციენტების შედარება დარგის ნორმატივთან;
- მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის ჩანაწერებში შეტანილი შემცირებების შესაბამისი დამხმარე დოკუმენტაციის მიმოხილვა;
- მომწოდებელთა სიის შედარება თანამშრომელთა სიასთან კომპიუტერის მეშვეობით, მისამართების ან ტელეფონის ნომრების დამთხვევების დასადგენად;
- შრომის ანაზღაურების აღრიცხვის გამოკვლევის ჩატარება კომპიუტერის მეშვეობით, რათა აუდიტორმა დაადგინოს დუბლირებული მისამართები, თანამშრომელთა ან საგადასახადო ორგანოების საიდენტიფიკაციო ნომრები ან საბანკო ანგარიშები;
- პერსონალის პირადი საქმეების მიმოხილვა იმ პირთა დასადგენად, რომელთა შესახებაც არსებობს მხოლოდ უმნიშვნელო ან არანაირი მტკიცებულება მათ საქმიანობასთან დაკავშირებით, მაგალითად, კონკრეტული პირის საქმიანობის მაჩვენებლების შეფასებების უქონლობა;
- ფასდაკლებებისა და საქონლის დაბრუნების შემთხვევების ანალიზის ჩატარება არაორდინა რული გარემოებების ან ტენდენციების მოძებნის მიზნით;
- ხელშეკრულებების კონკრეტული პირობების დადასტურება მესამე მხარეებთან;
- მტკიცებულებების მოპოვება იმის თაობაზე, რომ ხელშეკრულებები სრულდება მათი პირობების შესაბამისად;
- მსხვილი და არაორდინარული ხარჯების მართებულობის მიმოხილვა;
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელობისა და დაკავშირებულ მხარეთა სესხების ავტორიზაციისა და საბალანსო ღირებულების მიმოხილვა;
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის მიერ ასანაზღაურებლად წარმოდგენილი ხარჯების დონისა და მართებულობის მიმოხილვა.

მე-3 დანართი
(იხ: პუნქტი გ50)

იმ გარემოებების მაგალითები, რომლებიც მიუთითებს თაღლითობის შესაძლებლობაზე

ქვემოთ მოყვანილია ისეთი გარემოებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს იმის შესაძლებლობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

შეუსაბამობები საღრიცხვო ჩანაწერებში, მათ შორის:

- ოპერაციები, რომლებიც არ არის აღრიცხული სრულყოფილად ან დროულად ან არასათანადოდ არის აღრიცხული თანხასთან, საანგარიშგებო პერიოდთან, კლასიფიკაციასთან ან სუბიექტის პოლიტიკასთან მიმართებაში;
- დაუსაბუთებელი ან უნებართვო ნაშთები ან ოპერაციები;
- ბოლო წუთს შეტანილი კორექტირებები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ შედეგებზე;
- იმის მტკიცებულებები, რომ თანამშრომლებს ხელი მიუწვდებათ იმ სისტემებსა და ჩანაწერებზე, რომლებიც აუცილებელი არ არის მათთვის დადგენილი მოვალეობების შესასრულებლად;
- საჩივრები ან აუდიტორისთვის მინიშნებები სავარაუდო თაღლითობის შესახებ.

საწინააღმდეგო ან დაკარგული მტკიცებულებების არსებობა, მათ შორის:

- დაკარგული დოკუმენტები;
- დოკუმენტები, რომლებიც ჩანს, რომ გადაკეთებულია;
- ფოტოასლების ან ელექტრონულად გაგზავნილი დოკუმენტების გარდა სხვა დოკუმენტების არარსებობა, როდესაც მოსალოდნელია, რომ უნდა არსებობდეს დოკუმენტების დედნები;
- მნიშვნელოვანი აუხსნელი მუხლები შეჯერების (შედარების) დოკუმენტებში;
- არაორდინარული ცვლილებები ბალანსში, ან ცვლილებები ტენდენციებში ან ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვან კოეფიციენტებში ან თანაფარდობებში - მაგალითად, მოთხოვნების უფრო სწრაფი ზრდა შემოსავალთან შედარებით;
- ხელმძღვანელობის ან თანამშრომელთა შეუსაბამო, ბუნდოვანი ან არადამაჯერებელი პასუხები ჩატარებული გამოკითხვებიდან ან ანალიზური პროცედურებიდან გამომდინარე;

- არაორდინარული შეუსაბამობები სუბიექტის ჩანაწერებსა და დადასტურების პასუხებს შორის;
- საკრედიტო გატარებების დიდი რაოდენობა და სხვა კორექტირებები მოთხოვნების ჩანაწერებში;
- მოთხოვნების დამხმარე წიგნსა/სუბანგარიშზე და მაკონტროლებელ ანგარიშს შორის, ან მომხმარებლების უწყისებსა და მოთხოვნების სუბანგარიშს შორის აუხსნელი ან არასათანადოდ განმარტებული განსხვავებები;
- ანულირებული ჩეკების დაკარგვა ან არარსებობა ისეთ გარემოებებში, როდესაც ანულირებული ჩეკები, როგორც წესი, უბრუნდება სუბიექტს ბანკის ამონაწერთან ერთად;
- ძალიან დიდი მნიშვნელობის მქონე მარაგის ან მატერიალური აქტივების დაკარგვა;
- ელექტრონული მტკიცებულებების არარსებობა ან გამოტოვება, რაც არ შეესაბამება სუბიექტის ჩანაწერების შენახვის პრაქტიკას ან პოლიტიკას;
- მოსალოდნელზე უფრო ცოტა დადასტურების პასუხების მიღება, ან მოსალოდნელზე უფრო დიდი რაოდენობის პასუხების მიღება;
- მტკიცებულებების მოპოვების უუნარობა, ძირითადი სისტემების გაუმჯობესების, პროგრამების ცვლილებების ტესტირებისა და მათ დასანერგად ჩატარებული საქმიანობის შესახებ მიმდინარე წელს სისტემებში მომხდარი ცვლილებებისა და გაუმჯობესებისათვის.

პრობლემატური ან არაორდინარული ურთიერთობები აუდიტორსა და ხელმძღვანელობას შორის, მათ შორის:

- უარის თქმა ჩანაწერების მიწოდებაზე, შენობებში შესვლაზე, გარკვეულ თანამშრომლებთან, მომხმარებლებთან, მომწოდებლებთან ან სხვებთან დაკავშირებაზე, ვისგანაც შეიძლებოდა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება;
- ხელმძღვანელობის მხრიდან არარეალური დროის დაწესება რთული ან საკამათო საკითხების გადასაჭრელად;
- ხელმძღვანელობის საჩივრები აუდიტის ჩატარების თაობაზე ან ხელმძღვანელობის მიერ გარიგების გუნდის წევრების დაშინება, განსაკუთრებით აუდიტორის მიერ აუდიტის მტკიცებულებების კრიტიკულ შეფასებასთან დაკავშირებით ან ხელმძღვანელობასთან შესაძლო უთანხმოებების გადაწყვეტის დროს;
- მოთხოვნილი ინფორმაციის მიზანშეუწონელი დაგვიანებით მიწოდება სუბიექტის მხრიდან;

- სურვილის არქონა, აუდიტორს მისცეს ნება, ტესტირებისთვის გამოიყენოს ძირითადი ელექტრონული ფაილები კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის მეშვეობით;
- უარის თქმა საინფორმაციო ტექნოლოგიის საშუალებებით სარგებლობაზე და საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დასაქმებულ ძირითად პერსონალთან, მათ შორის, დაცვის, ოპერატიულ და სისტემების შემქმნელ პერსონალთან ურთიერთობაზე;
- სურვილის არქონა, დაამატოს ან შეასწოროს ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რათა უფრო სრულყოფილი და გასაგები გახდეს;
- სურვილის არქონა, დროულად მოახდინოს რეაგირება შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილ ნაკლოვანებებზე.

სხვა:

- ხელმძღვანელობის სურვილის არქონა, აუდიტორს ნება დართოს, პირადად შეხვდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს;
- სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც დარგის ნორმატივებისგან განსხვავებული ჩანს;
- სააღრიცხვო შეფასებების ხშირი შეცვლა, რასაც არ ეტყობა, რომ გამომდინარეობდეს შეცვლილი გარემოებებიდან;
- შემწყნარებლობა სუბიექტის ქცევის კოდექსის დარღვევის ფაქტების მიმართ.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 250
(გადასინჯული)

კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს

(ძალაში შედის 2017 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 250-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო 1

კანონმდებლობის გავლენა 2

პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე 3-9

ძალაში შესვლის თარიღი 10

მიზნები 11

განმარტება 12

მოთხოვნები

აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა 13-18

აუდიტის პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევებისთვის 19-22

ინფორმირება და ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ 23-29

დოკუმენტაცია 30

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე გ1-გ8

განმარტება გ9-გ10

აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა..... გ11-გ16

აუდიტის პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევებისთვის გ17-გ25

ინფორმირება და ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ გ26-გ34

დოკუმენტაცია გ35-გ36

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 250 - `*კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს*~ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~ - ერთად.

შესავალი

ასს 250-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, გაითვალისწინოს კანონმდებლობის მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს. მოცემული ასს არ გამოიყენება სხვა მარწმუნებელ გარიგებებში, როდესაც აუდიტორი სპეციალურად დაქირავებულია კონკრეტული კანონების ან სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვის შესამოწმებლად და ამის თაობაზე ცალკე დასკვნის წარსადგენად.

კანონმდებლობის გავლენა

2. კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე მნიშვნელოვნად განსხვავებულია. ის კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც ეხება ამა თუ იმ სუბიექტს, ქმნის ნორმატიულ-სამართლებრივ ბაზას. ზოგიერთი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის დებულებები უშუალო ზემოქმედებას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, იმ თვალსაზრისით, რომ ისინი განსაზღვრავს სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობასა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციას. არსებობს ისეთი კანონები და სხვა ნორმატიული აქტებიც, რომლებიც ასევე უნდა დაიცვას ხელმძღვანელობამ, ან ისეთ დებულებებს ადგენენ, რომლებიც სუბიექტს საქმიანობის უფლებას ანიჭებს, მაგრამ უშუალო გავლენას არ ახდენს სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ზოგიერთი სუბიექტი საქმიანობს მკაცრად რეგულირებად დარგებში (მაგალითად, ბანკები და ქიმიური მრეწველობის საწარმოები). სხვა სუბიექტებს მხოლოდ ბევრი ისეთი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი ეხებათ, რომლებიც, ზოგადად, დაკავშირებულია სამეწარმეო საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებთან (მაგალითად, რომლებიც ეხება შრომის უსაფრთხოებასა და ჯანმრთელობის დაცვას და დასაქმების თანაბარ შესაძლებლობებს). კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს სუბიექტის საჯარიმო სანქციები, სასამართლო პროცესი ან სხვა ისეთი შედეგი, რამაც შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე (იხ. პუნქტები გ1-გ8)

3. ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, უზრუნველყოს სუბიექტის საქმიანობის წარმართვა კანონმდებლობის შესა-

ბამისად, მათ შორის, ისეთი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვით, რომლებიც ადგენს სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობასა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

4. მოცემული ასს-ის მოთხოვნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორს დაეხმაროს ფინანსურ ანგარიშგებაში კანონმდებლობის დარღვევით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენაში. თუმცა, აუდიტორი პასუხისმგებელი არ არის კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების აღკვეთაზე და შეუძლებელია ვინმეს ჰქონდეს იმის მოლოდინი, რომ აუდიტორი გამოავლენს ყველა კანონისა და სხვა ნორმატიული აქტის დარღვევის ყველა შემთხვევას.

5. აუდიტორის პასუხისმგებლობაა, მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.[1] ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს, აუდიტორი ითვალისწინებს შესაფერის ნორმატიულ-სამართლებრივ ბაზას. აუდიტისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარებული ასს-ების[2] შესაბამისად. ამ თანდაყოლილი შეზღუდვების პოტენციური გავლენა აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობების აღმოჩენის შესაძლებლობაზე უფრო ძლიერია კანონმდებლობის კონტექსტში, ქვემოთ ჩამოთვლილი მიზეზების გამო:

- არსებობს მრავალი ისეთი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი, რომლებიც, ძირითადად, დაკავშირებულია სუბიექტის საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებთან, მაგრამ, როგორც წესი, გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და არც შეტანილი არ არის სუბიექტის საინფორმაციო სისტემებში, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან;
- კანონმდებლობის დარღვევას შეიძლება თან ახლდეს ისეთი ქმედებები, რომლებიც მიმართულია დარღვევის ფაქტების დაფარვაზე, როგორიცაა ფარული შეთანხმება, გაყალბება, ოპერაციის განზრახ გამოტოვება აღრიცხვაში, ხელმძღვანელობის

1. ასს 200 – *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“*, მე-5 პუნქტი.

2. ასს 200, პუნქტები გ56-გ57.

მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის თავის არიდება, ან აუდიტორისთვის განზრახ არასწორი ინფორმაციის წარდგენა;

- ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელსაც სასამართლო ან სხვა სამართალდამცავი ორგანო ადგენს.

ჩვეულებრივ, რაც უფრო ნაკლები კავშირი არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მოვლენებსა და ოპერაციებს შორის, მით უფრო ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ აუდიტორი შეიტყობს, ან გამოავლენს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებს.

6. მოცემული ასს განასხვავებს აუდიტორის პასუხისმგებლობებს ორი სხვადასხვა კატეგორიის კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დაცვასთან მიმართებაში, კერძოდ, შემდეგნაირად: (იხ. პუნქტები გ6, გ12-გ13)

   ა) იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებები, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე, როგორიცაა, მაგალითად საგადასახადო და საპენსიო კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები. (იხ. პუნქტები მე-14 და გ12); და

   ბ) სხვა კანონები და ნორმატიული აქტები, რომლებიც უშუალო გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე, მაგრამ შეიძლება მათ დაცვას ფუნდამენტური მნიშვნელობა ჰქონდეს სამეწარმეო საქმიანობის გარკვეული ასპექტებისთვის, სუბიექტის შესაძლებლობისთვის, განაგრძოს საქმიანობა, ან თავიდან აიცილოს არსებითი საჯარიმო სანქციები (მაგალითად, საქმიანობის ლიცენზიის პირობების დაცვა, მარეგულირებელი ორგანოების მოთხოვნების დაცვა, რომლებიც ეხება გადახდისუნარიანობის შენარჩუნებას, ან გარემოს დაცვის მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების დაცვა); მაშასადამე, ამგვარი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დარღვევამ შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პუნქტები მე-15 და გ13)

7. წინამდებარე ასს-ში კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების თითოეული ზემოთ ნახსენები კატეგორიისთვის განსაზღვრულია განსხვავებული მოთხოვნები. 6(ა) პუნქტში მითითებული კატეგორიისთვის, აუდიტორის პასუხისმგებლობაში შედის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებიც

ეხება ამ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას. 6(ბ) პუნქტში მითითებული კატეგორიისთვის, აუდიტორის პასუხისმგებლობა შემოიფარგლება კონკრეტული აუდიტის პროცედურების ჩატარებით, რომლებიც ხელს უწყობს ამ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ისეთი დარღვევების გამოვლენას, რომლებსაც არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

8. მოცემული ასს-ის თანახმად, აუდიტორს მოეთხოვება, მუდმივად ყურადღებით იყოს და ახსოვდეს, რომ კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების შესახებ შეიძლება შეიტყოს სხვა აუდიტის პროცედურებიდანაც, რომლებსაც ატარებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად. ამ კონტექსტში დიდი მნიშვნელობა აქვს პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას მთელი აუდიტის განმავლობაში, ასს 200-ის[3] მოთხოვნების შესაბამისად, იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოცულობის გათვალისწინებით, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტზე.

9. აუდიტორს კანონმდებლობით, ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნებით შეიძლება დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებოდეს, რომლებიც ეხება სუბიექტის მხრიდან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევას და აღნიშნული პასუხისმგებლობები შეიძლება განსხვავდებოდეს ამ ასს-ით განსაზღვრული აუდიტორის პასუხისმგებლობებისგან, ან არ შედიოდეს აუდიტორის პასუხისმგებლობაში ამ ასს-ის მიხედვით, როგორიცაა, მაგალითად: (იხ. პუნქტი გ8)

   ა) რეაგირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე, მათ შორის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ცალკეული საკითხების ინფორმირებას ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის,_მათ მიერ გატარებული საპასუხო ზომების მიზანშეწონილობის შეფასებასა და იმის დადგენას, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ზომების მიღება;

   ბ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სხვა აუდიტორების ინფორმირება (მაგალითად, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში); და

   გ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებთან დაკავშირებული დოკუმენტირების მოთხოვნები.

3. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია (მაგალითად, ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ), რომელიც შესაფერისი იქნება აუდიტორის მიერ წინამდებარე და სხვა ასს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოსთვის.

ძალაში შესვლის თარიღი

10. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2017 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზნები

11. აუდიტორის მიზანია:

    ა) მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე;

    ბ) ჩაატაროს მითითებული აუდიტის პროცედურები, რომლებიც მიმართულია ისეთი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დარღვევის შემთხვევების გამოვლენაზე, რომლებსაც შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და

    გ) სათანადო რეაგირება მოახდინოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ, ან საეჭვო შემთხვევებზე, რომლებიც გამოვლინდება აუდიტის მსვლელობისას.

განმარტება

12. მოცემული ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

    დარღვევა _ წინასწარგანზრახული ან უნებლიე ქმედება, ან ამა თუ იმ ვალდებულების უგულებელყოფა სუბიექტის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან სხვა პირთა მიერ, რომლებიც მუშაობენ სუბიექტისთვის, ან მისი ხელმძღვანელობით, რომელიც ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას. დარღვევაში არ იგულისხმება პირადი არამართლზომიერი საქციელი, რომელიც დაკავშირებული არ არის სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობასთან. (იხ. პუნქტები გ9-გ10)

მოთხოვნები

აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა

13. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[4] შესაბამისად, აუდიტორმა, სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის ფარგლებში, საერთო წარმოდგენა უნდა შეიქმნას:
    ა) იმ ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის შესახებ, რომელიც ეხება სუბიექტს და იმ დარგს ან სექტორს, რომელშიც იგი საქმიანობს; და
    ბ) როგორ იცავს სუბიექტი ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის მოთხოვნებს. (იხ: პუნქტი გ11)

14. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე. (იხ: პუნქტი გ12)

15. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ქვემოთ განხილული აუდიტის პროცედურები, რომლებიც ხელს უწყობს ზემოაღნიშნული სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების ისეთი დარღვევების გამოვლენას, რომლებსაც არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია ფინანსურ ანგარიშგებაზე: (იხ: პუნქტები გ13-გ14)
    ა) გამოკითხოს ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმის შესახებ, იცავს თუ არა სუბიექტი ასეთ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს; და
    ბ) გაეცნოს შესაბამის ლიცენზიის გამცემ ან მარეგულირებელ ორგანოებთან მიმოწერის დოკუმენტებს, თუ არსებობს.

16. აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორი მუდმივად ყურადღებით უნდა იყოს და ახსოვდეს, რომ შესაძლებელია სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარების შედეგადაც შეიტყოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტობრივი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ. (იხ: პუნქტი გ15)

17. აუდიტორმა ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა სთხოვოს, წარმოადგინონ წერილობითი დასტური იმისა, რომ აუდიტორს აცნობეს კანონმდებლობის დარღვევის ყველა მათთვის ცნობილი ფაქტობრივი ან საეჭ-

4. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“*, მე-19 პუნქტი.

ვო შემთხვევის შესახებ, რომელთა გავლენაც გათვალისწინებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს. (იხ: პუნქტი გ16)

18. თუ არ არსებობს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევები, აუდიტორს არ მოეთხოვება იმაზე მეტი აუდიტის პროცედურის ჩატარება სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის დაცვასთან დაკავშირებით, რაც გათვალისწინებულია მე-13-17 პუნქტებით.

აუდიტის პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევებისთვის

19. თუკი აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია, რომელიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის ან საეჭვო დარღვევის შემთხვევებს, აუდიტორმა უნდა: (იხ: პუნქტები გ17-გ18)

    ა) შეისწავლოს ქმედების ხასიათი და ის გარემოებები, რომლებშიც ქმედება განხორციელდა; და

    ბ) მოიპოვოს სხვა დამატებითი ინფორმაცია, რათა შეაფასოს ამ ქმედების შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ: პუნქტი გ19)

20. თუ აუდიტორს ეჭვი გაუჩნდება კანონმდებლობის დარღვევასთან დაკავშირებით, მან ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობის შესაფერის დონესთან, თუ ამის გაკეთება არ იკრძალება კანონმდებლობით, და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად. თუ ხელმძღვანელობა ან, როდესაც მიზანშეწონილია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ვერ წარმოადგენენ საკმარის ინფორმაციას, რომელიც დაამტკიცებს, რომ სუბიექტი იცავს კანონმდებლობას, ხოლო, აუდიტორის შეფასებით, ამ საეჭვო დარღვევის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება არსებითი იყოს, აუდიტორმა უნდა განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი. (იხ: პუნქტები გ20-გ22)

21. თუ შეუძლებელია საკმარისი ინფორმაციის მოპოვება კანონმდებლობის საეჭვო დარღვევის შესახებ, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ საკითხზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების უქონლობის გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე.

22. აუდიტორმა კანონმდებლობის გამოვლენილი ან საეჭვო დარღვევის შედეგები უნდა შეაფასოს აუდიტის სხვა ასპექტებთან დაკავშირებით, როგორიცაა, მაგალითად აუდიტორისეული რისკის შეფასება და ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმა-

ციის სანდოობა და მიიღოს შესაფერისი ზომები. (იხ: პუნქტები გ23-გ25)

ინფორმირება და ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ

23. ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში, რის გამოც მათთვის ცნობილია ის საკითხები, რომლებიც ეხება აუდიტორის[5] მიერ უკვე ინფორმირებულ, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებს, ნებისმიერ სხვა შემთხვევაში, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა გააცნოს, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, საკითხები, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევას და აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა აუდიტის მსვლელობისას, თუ ისინი აშკარად უმნიშვნელო არ არის.

24. თუ 23-ე პუნქტში აღწერილი კანონმდებლობის დარღვევა, აუდიტორის შეფასებით, შეიძლება მიჩნეული იყოს წინასწარგანზრახულ და არსებით ქმედებად, აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ პირველივე შესაძლებლობისთანავე უნდა აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

25. თუ აუდიტორს ეჭვი აქვს, რომ ხელმძღვანელობა, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები მონაწილეობდნენ კანონმდებლობის დარღვევაში, აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ უნდა შეატყობინოს სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში ერთი დონით ზემდგომ სტრუქტურას (მმართველ ორგანოს), თუკი ასეთი არსებობს, როგორიცაა აუდიტის კომიტეტი ან სამეთვალყურეო საბჭო. თუ ამგვარი ზემდგომი მმართველი ორგანო არ არსებობს, ან აუდიტორს მიაჩნია, რომ ამ შეტყობინების შედეგად არანაირი ზომები არ გატარდება, ან დარწმუნებული არ არის, კონკრეტულად ვის უნდა მიმართოს, აუდიტორმა უნდა განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი.

კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების პოტენციური გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე (იხ. პუნქტები გ26-გ27)

26. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევები არსებით გავლენას ახდენს

5. ასს 260(გადასინჯული) – *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“*, მე-13 პუნქტი

ფინანსურ ანგარიშგებაზე და სათანადოდ არ არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორმა, ასს 705-ის (გადასინჯული)[6] შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება.

27. თუ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ხელს უშლიან აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში, რათა აუდიტორმა შეაფასოს, არსებობს თუ არა კანონმდებლობის მოთხოვნების ისეთი დარღვევა, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ან, სავარაუდოდ, არსებით გავლენას იქონიებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის საფუძველზე, ასს 705-ის (გადასინჯული)[7] შესაბამისად.

28. თუკი აუდიტორს არ შეუძლია იმის დადგენა, ადგილი ჰქონდა თუ არა კანონმდებლობის დარღვევას, სხვა გარემოებებით გამოწვეული შეზღუდვების გამო და არა ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიზეზით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენა სათანადო ორგანოსთვის სუბიექტის გარეთ

29. თუკი აუდიტორი გამოავლენს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტს ან ეჭვი გაუჩნდება, რომ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს კანონმდებლობის დარღვევას, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები: (იხ: პუნქტები გ28-გ34)

   ა) ხომ არ ავალდებულებს აუდიტორს სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას;

   ბ) ხომ არ ადგენს აუდიტორისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.

---

6. ასს 705 (გადასინჯული)- *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*, მე-7-8 პუნქტები.

7. ასს 705 (გადასინჯული), მე-7 და მე-9 პუნქტები.

დოკუმენტაცია

30. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში[8] უნდა შეიტანოს ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ, ასევე: (იხ: პუნქტები გ35-გ36)

ა) ჩატარებული აუდიტის პროცედურების, მნიშვნელოვანი პროფესიული განსჯისა და გამოტანილი დასკვნების თაობაზე; და

ბ) ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და სხვებთან ერთად ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვების შესახებ, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევას, მათ შორის, რა რეაგირება მოახდინეს მოცემულ საკითხზე ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა.

***

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე

(იხ. მე-3-9 პუნქტები)

გ1. ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, უზრუნველყოს სუბიექტის საქმიანობის წარმართვა კანონმდებლობის შესაბამისად. კანონმდებლობა სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება სხვადასხვაგვარად ზემოქმედებდეს: მაგალითად, შეიძლება უშუალო გავლენას ახდენდეს იმ ინფორმაციაზე, რომლის გამჟღავნებაც მოეთხოვება სუბიექტს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან შეიძლება ადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს. კანონმდებლობა ასევე შეიძლება ადგენდეს სუბიექტის გარკვეულ იურიდიულ უფლებებსა და ვალდებულებებს, რომელთაგან ზოგიერთი აისახება სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში. გარდა ამისა, შეიძლება აწესებდეს საჯარიმო სანქციებს კანონდარღვევის შემთხვევებისთვის.

გ2. ქვემოთ მოყვანილია იმ პოლიტიკისა და პროცედურების ტიპების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება სუბიექტმა დანერგოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად:

8. ასს 230 – „*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

- საკანონმდებლო მოთხოვნების მონიტორინგი და იმის უზრუნველყოფა, რომ საოპერაციო პროცედურები დამუშავდეს ამ მოთხოვნების გათვალისწინებით;
- შიდა კონტროლის შესაბამისი სისტემების შექმნა და მათი ფუნქციონირების უზრუნველყოფა;
- პერსონალისთვის ქცევის კოდექსის შემუშავება, გავრცელება და დაცვა;
- პერსონალის სათანადოდ მომზადება და იმის უზრუნველყოფა, რომ მათ ესმოდეთ ქცევის კოდექსი;
- ქცევის კოდექსის დაცვის მონიტორინგი და სათანადო დისციპლინარული ზომების გატარება იმ პირთა მიმართ, რომლებიც დაარღვევენ კოდექსს;
- იურისტების ჩართვა საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვის მონიტორინგში დასახმარებლად;
- იმ მნიშვნელოვანი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების აღრიცხვის წარმოება, რომლებსაც უნდა იცავდეს სუბიექტი თავისი კონკრეტული დარგის ფარგლებში, ასევე საჩივრების ჩანაწერების წარმოება.

უფრო მსხვილ სუბიექტებში ამ პოლიტიკასა და პროცედურებს შეიძლება დაემატოს სათანადო პასუხისმგებლობის გადაცემა შემდეგი სტრუქტურებისთვის:

- შიდა აუდიტის განყოფილება;
- აუდიტის კომიტეტი;
- კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის სამსახური.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

გ3. სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობა ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამგვარი დარღვევის გამოვლენამ, მისი არსებითობის მიუხედავად, შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტის სხვა ასპექტებზე, მათ შორის, აუდიტორის მოსაზრებაზე ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ან დაქირავებულ პირთა პატიოსნების შესახებ.

გ4. ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელსაც სასამართლო ან სხვა სამართალდამცავი ორგანო ადგენს, რისი გაკეთებაც, ჩვეულებრივ, სცილდება აუდიტორის პროფესიული კომპეტენციის ფარგლებს.

ამის მიუხედავად, აუდიტორის მომზადების დონემ, გამოცდილებამ და სუბიექტისა და მისი დარგის ან სექტორის ცოდნამ შეიძლება აუდიტორს იმის შეცნობის საფუძველი მისცეს, რომ ზოგიერთი ქმედება, რომელმაც მისი ყურადღება მიიპყრო, შეიძლება კანონმდებლობის დარღვევა იყოს.

გ5. კონკრეტული საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორს შეიძლება სპეციალურად მოეთხოვებოდეს, რომ მან, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ფარგლებში, ანგარიში წარადგინოს იმის შესახებ, იცავს თუ არა სუბიექტი კანონმდებლობით გათვალისწინებულ გარკვეულ დებულებებს. ასეთ ვითარებაში, ასს 700 (გადასინჯული)[9] ან ასს 800 (გადასინჯული)[10] განსაზღვრავს, როგორ აისახება აუდიტთან დაკავშირებული ამგვარი პასუხისმგებლობა აუდიტორის დასკვნაში. გარდა ამისა, როდესაც არსებობს კონკრეტული საანგარიშგებო საკანონმდებლო მოთხოვნები აუდიტორისთვის, შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტის გეგმაში სათანადო ტესტების გათვალისწინება ამგვარი დებულებების დაცვის შესამოწმებლად.

კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების კატეგორიები (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ6. სუბიექტისა და მისი საქმიანობის სპეციფიკამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს იმის დადგენაზე, ესა თუ ის კანონი თუ სხვა ნორმატიული აქტი განეკუთვნება თუ არა 6(ა) ან 6(ბ) პუნქტებში აღწერილ კატეგორიებს. მე-6 პუნქტში აღწერილი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების კატეგორიებს განეკუთვნება, მაგალითად ის კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც ეხება:

- თაღლითობას, კორუფციასა და მექრთამეობას;
- ფულის გათეთრებას, ტერორიზმის დაფინანსებასა და უკანონო შემოსავალს;
- ფასიანი ქაღალდების ბაზრებსა და ფასიანი ქაღალადებით ვაჭრობას;
- საბანკო სფეროს საქმიანობასა და სხვა ფინანსურ პროდუქტებსა და მომსახურებას;
- მონაცემთა დაცვას;

9. ასს 700 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“*, 43-ე პუნქტი.

10. ასს 800 (გადასინჯული) - *„სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“*, მე-11 პუნქტი.

- გადასახადებისა და პენსიების გადახდის ვალდებულებებსა და გადახდას;
- გარემოს დაცვას;
- საზოგადოების ჯანმრთელობის დაცვასა და შრომის უსაფრთხოებას;

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ7. კანონმდებლობის მოთხოვნების გათვალისწინებასთან დაკავშირებით სახელმწიფო სექტორში შეიძლება არსებობდეს აუდიტორის დამატებითი პასუხისმგებლობები, რომლებიც შეიძლება ეხებოდეს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა ასპექტებსაც.

კანონმდებლობით, ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნებით დადგენილი დამატებითი პასუხისმგებლობები (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ8. კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს დამატებითი პროცედურების ჩატარებას და დამატებითი ზომების მიღებას. მაგალითად, ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსი (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსის კოდექსი)* მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გარკვეული ზომები მიიღოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე რეაგირების მიზნით და განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა ზომების გატარება. ამგვარი ზომები შეიძლება მოიცავდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე ინფორმაციის მიწოდებას სხვა აუდიტორებისთვის ჯგუფის აუდიტში, მათ შორის ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის, კომპონენტების აუდიტორების ან სხვა აუდიტორებისთვის, რომლებიც ჯგუფის კომპონენტებთან მიმართებით სამუშაოს ასრულებენ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ფარგლებში, არამედ სხვა მიზნით.[11]

განმარტება (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ9. კანონმდებლობის დარღვევის ქმედებებს განეკუთვნება ოპერაციები, რომლებიც განხორციელდა სუბიექტის მიერ, ან სუბიექტის სახელით, ან სუბიექტის სახელით განახორციელებს ხელმძღვანელობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, ან სხვა

[11] იხ. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსის პუნქტები მ360.16 _ 360.18გ1.

პირები, რომლებიც მუშაობენ სუბიექტისთვის ან სუბიექტის ხელმძღვანელობით.

გ10. კანონმდებლობის დარღვევის ქმედებებს განეკუთვნება ასევე პირადი არამართლზომიერი საქციელი, რომელიც დაკავშირებულია სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობასთან, მაგალითად, როდესაც სუბიექტის წამყვან თანამდებობაზე მომუშავე პირი პირადი მიზნებისთვის იღებს ქრთამს სუბიექტის მომწოდებლისგან და სამაგიეროდ უზრუნველყოფს, რომ ის დაამტკიცონ სუბიექტის მომსახურების მომწოდებლად, ან მასთან გააფორმოს ხელშეკრულებები სუბიექტმა.

აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა

ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის შესწავლა (იხ: მე-13 პუნქტი)

გ11. იმისათვის, რომ ზოგადი წარმოდგენა შეიქმნას სუბიექტის ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზისა და იმის შესახებ, როგორ იცავს სუბიექტი ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის მოთხოვნებს, აუდიტორს შეუძლია, მაგალითად:

- გამოიყენოს საკუთარი ცოდნა სუბიექტის საქმიანობის დარგის, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორების შესახებ;
- განაახლოს თავისი ცოდნა იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესახებ, რომლებიც უშუალოდ განსაზღვრავს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობასა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციას;
- ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ინფორმაციის მოსაპოვებლად იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესახებ, რომლებსაც, სავარაუდოდ, არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია სუბიექტის საქმიანობაზე;
- ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ინფორმაციის მოსაპოვებლად სუბიექტის იმ პოლიტიკისა და პროცედურების შესახებ, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დაცვის საკითხებს; და
- ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ინფორმაციის მოსაპოვებლად იმ პოლიტიკის ან პროცედურების შესახებ, რომლებიც დანერგილია სუბიექტის წინააღმდეგ სასამართლოში შეტანილი სარჩელის გამოსავლენად, მისი შეფასებისა და აღრიცხვისათვის.

კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე (იხ: პუნქტები მე-6 და მე-14)

გ12. გარკვეული კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები დიდი ხნის შემოღებულია, კარგად არის ცნობილი როგორც დამკვეთისთვის, ასევე დარგის ან სექტორის სხვა სუბიექტებისთვისაც და უშუალოდ არის დაკავშირებული სუბიექტის ფინანსურ ანგარიგებასთან (როგორც აღწერილია 6(ა) პუნქტში). მაგალითად ის კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც ეხება:

- ფინანსური ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსს;
- დარგის სპეციფიკის გათვალისწინებას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას;
- სახელმწიფო ხელშეკრულების საფუძველზე განხორციელებული ოპერაციების აღრიცხვას;
- მოგების გადასახადის ან საპენსიო ხარჯების დარიცხვას ან აღიარებას.

ამგვარი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ზოგიერთი დებულება შეიძლება უშუალოდ იყოს დაკავშირებული ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ მტკიცებებთან (მაგალითად, მოგების გადასახადთან დაკავშირებული დებულებების სისრულე), ხოლო სხვა დებულებები შეიძლება უშუალოდ იყოს დაკავშირებული მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებასთან (მაგალითად, სავალდებულო ანგარიშგებები, რომლებსაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი). მე-14 პუნქტში განსაზღვრული მოთხოვნის მიზანია, აუდიტორმა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრას, ამ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესაბამისი დებულებების მიხედვით.

ამგვარი კანონებისა და ნორმატიული აქტების და ასევე სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების სხვა დებულებების დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს სუბიექტის საჯარიმო სანქციები, სასამართლო პროცესი ან სხვა ისეთი შედეგები, რომელთა დანახარჯების გათვალისწინებაც შეიძლება აუცილებელი იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუმცაღა, არ მიიჩნევა, რომ ისინი უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, როგორც აღწერილია მე-6 (ა) პუნქტში.

კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების გამოვლენის პროცედურები - სხვა კანონები და ნორმატიული აქტები (იხ: პუნქტები მე-6 და მე-15)

გ13. ზოგიერთ კანონს და სხვა ნორმატიულ აქტს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტორის განსაკუთრებული ყურადღება, რადგან ისინი მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სუბიექტის საქმიანობაზე (როგორც აღწერილია მე-6 (ბ) პუნქტში). კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ისეთმა დარღვევამ, რომელიც ფუნდამენტურ გავლენას ახდენს სუბიექტის საქმიანობაზე, შეიძლება გამოიწვიოს სუბიექტის საქმიანობის შეწყვეტა, ან ეჭვქვეშ დააყენოს სუბიექტის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს საქმიანობის გაგრძელების უნარი[12]. მაგალითად, ასეთი შედეგის გამოწვევა შეუძლია სუბიექტის ლიცენზიის ან სხვა დოკუმენტის მოთხოვნების დარღვევას, რომლებიც სუბიექტს საქმიანობის განხორციელების უფლებას ანიჭებს (მაგალითად, ბანკისთვის - კაპიტალთან ან ინვესტიციებთან დაკავშირებული მოთხოვნების დარღვევა). გარდა ამისა, არსებობს მრავალი ისეთი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი, რომლებიც, ძირითადად, დაკავშირებულია სუბიექტის საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებთან, მაგრამ, როგორც წესი, გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და არც შეტანილი არ არის სუბიექტის საინფორმაციო სისტემებში, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან.

გ14. ვინაიდან ზემოაღნიშნული სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება სრულიად განსხვავებული იყოს, სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, მე-15 პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტის პროცედურები გამიზნულია იმისთვის, რომ აუდიტორის მხედველობის არეში მოხვდეს კანონმდებლობის დარღვევის ისეთი შემთხვევები, რომლებსაც შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

კანონმდებლობის დარღვევები, რომლებმაც აუდიტორის ყურადღება მიიქცია სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ15. ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ფორმირებისთვის განკუთვნილი აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას შეიძლება აუდიტორის ყურადღება მიიქციოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტობრივმა ან საეჭვო შემთხვევებმა. ამგვარი აუდიტის პროცედურების მაგალითებია:

---

12. ასს 570 (გადასინჯული) – *„ფუნქციონირებადი საწარმო“*.

- ოქმების გაცნობა;
- სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სუბიექტში მომუშავე, ან გარედან მოწვეული იურისტების გამოკითხვა სასამართლო პროცესების, პრეტენზიებისა და შეფასებების შესახებ; და
- ძირითადი ტესტების ჩატარება ოპერაციების კატეგორიების, ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შემადგენელ ელემენტებზე.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი წერილობითი ოფიციალური ინფორმაცია (იხ.მე-17 პუნქტი)

გ16. ვინაიდან კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავებული იყოს, ხელმძღვანელობის მიერ წერილობით წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია უზრუნველყოფს აუცილებელ აუდიტის მტკიცებულებებს იმასთან დაკავშირებით, რომ ხელმძღვანელობისთვის ცნობილია კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ისეთი დარღვევის ფაქტობრივი თუ საეჭვო შემთხვევების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცაღა, ზემოაღნიშნული წერილობითი ინფორმაცია, თავისთავად, არ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს და, აქედან გამომდინარე, გავლენასაც არ ახდენს იმ სხვა აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათსა და მოცულობაზე, რომლებიც აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს.[13]

აუდიტის პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევებისთვის

კანონმდებლობის დარღვევის ნიშნები (იხ: მე-19 პუნქტი)

გ17. კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევასთან დაკავშირებული ინფორმაცია აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს რაიმე სხვა წყაროდან და არა მე-13-17 პუნქტებში აღწერილი პროცედურების ჩატარების შედეგად (მაგალითად, როდესაც აუდიტორს აფრთხილებს კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევის შესახებ რომელიმე კანონმორჩილი მოქალაქე).

გ18. კანონმდებლობის დარღვევის მაჩვენებელი შეიძლება იყოს:

- მარეგულირებელი ორგანოებისა და სხვა სახელმწიფო უწყებების მიერ ჩატარებული გამოკვლევები, ასევე საურავების ან ჯარიმების გადახდა;

13. იხ. ასს 580 – „*ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია*“, მე-4 პუნქტი.

- გაურკვეველი მომსახურების ან სესხების ანაზღაურება კონსულტანტებისთვის, დაკავშირებული მხარეებისთვის, დაქირავებულ პირთათვის, ან სახელმწიფო მოხელეებისათვის;
- გადახდილი გაყიდვის საკომისიოები, ან რწმუნებულის მომსახურების საზღაური, რომელიც ჩანს, რომ აღემატება იმ ტარიფს, რომელსაც ჩვეულებრივ იხდის სუბიექტი, ან იხდიან ამ დარგში, ან აღემატება ფაქტობრივად მიღებულ მომსახურებას;
- შესყიდვები ისეთ ფასებში, რომლებიც მნიშვნელოვნად აღემატება ან დაბალია საბაზრო ფასებზე;
- ნაღდი ფულით არაორდინალური გადახდის შემთხვევები, შესყიდვები საბანკო ჩეკებით, როდესაც ფულის გადახდა ხდება ჩეკის წარმდგენლისთვის, ან დანომრილ საბანკო ანგარიშებზე საბანკო გადარიცხვების მეშვეობით;
- არაორდინალური ოპერაციები ოფშორულ ზონებში რეგისტრირებულ კომპანიებთან, სადაც მნიშვნელოვანი საგადასახადო შეღავათებია დაშვებული;
- საქონლის ან მომსახურების საზღაურის გადახდა ისეთი ქვეყნის კომპანიებისთვის, საიდანაც არ ხდება ამ საქონლის ან მომსახურების მიღება;
- ფულის გადახდა სავალუტო კონტროლის სათანადო დოკუმენტაციის გარეშე;
- ისეთი საინფორმაციო სისტემის არსებობა, რომელიც დიზაინის გამო ან უნებლიეთ, არ ტოვებს ადეკვატურ კვალს, ან საკმარის მტკიცებულებებს აუდიტორული შემოწმებისთვის;
- უნებართვო ოპერაციები, ან ოპერაციები, რომლებიც სათანადოდ არ არის ასახული ბუღალტრულად;
- მასობრივი საინფორმაციო საშუალებების უარყოფითი კომენტარები.

საკითხები, რომლებიც უნდა შეაფასოს აუდიტორმა (იხ: პუნქტი 19(ბ))

გ19. ქვემოთ ჩამოთვლილია იმ საკითხების მაგალითები, რომელთა შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე უნდა შეაფასოს აუდიტორმა:

- კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების გავლენით განპირობებული პოტენციური ფინანსური შედეგები, როგორიცაა, მაგალითად საურავების, ჯარიმების დაკისრება, ზარალის ანაზღაურება, აქტივების კონ-

ფისკაციის საფრთხე, საქმიანობის იძულებით შეჩერება და სასამართლო პროცესი;

- მოითხოვება თუ არა პოტენციური ფინანსური შედეგების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- პოტენციური ფინანსური შედეგები იმდენად სერიოზულია თუ არა, რომ ეჭვქვეშ დადგეს ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა, ან სხვა მხრივ გახდეს ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შემყვანი.

აუდიტის პროცედურები და ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ (იხ: მე-20 პუნქტი)

გ 20. აუდიტორს მოეთხოვება, კანონმდებლობის საეჭვო დარღვევის საკითხი განიხილოს შესაფერისი დონის ხელმძღვანელობასთან და, აუცილებლობის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, რადგან მათგან შესაძლებელია აუდიტის დამატებითი მტკიცებულების მოპოვება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაადასტუროს, რომ ხელმძღვანელობა და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებიც იმავენაირად აღიქვამენ ოპერაციებთან ან მოვლენებთან დაკავშირებულ ისეთ ფაქტებსა და გარემოებებს, რომლებიც კანონმდებლობის საეჭვო დარღვევას იწვევს, როგორც თვითონ.

გ21. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საეჭვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო აწარმოებს, მათ შორის სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება მოუწიოს რთული საკითხების განხილვა და მან შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

გ 22. თუკი ხელმძღვანელობა ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუდიტორს არ წარუდგენენ

საკმარის ინფორმაციას იმის შესახებ, რომ სუბიექტი რეალურად იცავს კანონმდებლობას, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს კონსულტაციის მიღება სუბიექტში მომუშავე ან გარედან მოწვეულ იურისტთან, კონკრეტულ გარემოებებში საკანონმდებლო დებულებების გამოყენების თაობაზე, მათ შორის, თაღლითობის შესაძლებლობაზე, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამ საკითხების შესაძლო გავლენაზე. თუკი აუდიტორი მიზანშწონილად არ მიიჩნევს სუბიექტის იურისტისგან კონსულტაციის მიღებას, ან კმაყოფილი არ იქნება იურისტის მოსაზრებით, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს კონფიდენციალურად კონსულტაციის გავლა სხვებთან თავის ფირმაში, ქსელის სხვა ფირმაში, პროფესიულ ორგანიზაციაში, ან აუდიტორის იურისტთან იმასთან დაკავშირებით, ადგილი აქვს თუ არა კანონმდებლობის დარღვევას, მათ შორის, განიხილოს თაღლითობის შესაძლებლობის საკითხი, შესაძლო სამართლებრივი შედეგები და რა სახის დამატებითი ზომები უნდა გაატაროს აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში.

კანონმდებლობის გამოვლენილი ან საეჭვო დარღვევის გავლენის შეფასება
(იხ: 22-ე პუნქტი)

გ23. როგორც 22-ე პუნქტი მოითხოვს, აუდიტორი კანონმდებლობის გამოვლენილ ან საეჭვო დარღვევის შედეგებს აფასებს აუდიტის სხვა ასპექტებთან დაკავშირებით, როგორიცაა, მაგალითად აუდიტორისეული რისკის შეფასება და ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობაა. კონკრეტული გამოვლენილი ან საეჭვო დარღვევით განპირობებული შედეგები დამოკიდებული იქნება დარღვევის აქტის ჩადენისა და დაფარვის ურთიერთკავშირზე (თუკი ამგვარი ფაქტი საერთოდ მოხდა) კონტროლის კონკრეტულ პროცედურებთან და ამ ქმედებებში მონაწილე ხელმძღვანელობის დონესთან, ან იმ პირთა თანამდებობრივ დონესთან, რომლებიც მუშაობენ სუბიექტისთვის, ან მისი ხელმძღვანელობით, განსაკუთრებით ისეთი შედეგები, რომლებიც გამოწვეულია სუბიექტის უმაღლესი ხელმძღვანელი პირების მონაწილეობით. როგორც აღნიშნულია მე-9 პუნქტში, აუდიტორის მხრიდან კანონმდებლობის მოთხოვნების, ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესრულებისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს სხვა ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებული იქნება 22-ე პუნქტში აღწერილ აუდიტორის პასუხისმგებლობებთან.

გ24. ქვემოთ განხილულია ისეთი გარემოებების მაგალითები, რომლებმაც შეიძლება აუდიტორი აიძულოს, რომ შეაფასოს გამოვლენილი ან საეჭვო დარღვევების გავლენა ხელმძღვანელობისგან და, როდე-

საც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული ოფიციალური წერილის საიმედოობაზე:

- როდესაც აუდიტორს აქვს ეჭვი ან მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მონაწილეობის, ან სავარაუდო მონაწილეობის შესახებ კანონმდებლობის გამოვლენილ ან საეჭვო დარღვევებში;
- აუდიტორისთვის ცნობილია, რომ ხელმძღვანელობამ და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა იციან ამგვარი დარღვევების შესახებ და, იურიდიული ან მარეგულირებელი მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ, არ აცნობეს, ან უფლებას არ იძლევიან, რომ აცნობონ ამ საკითხის შესახებ სათანადო ორგანოს მიზანშეწონილ ვადაში.

გ25. გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს გარიგებიდან გამოსვლის საკითხი, თუ ამის გაკეთება ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით, მაგალითად, ისეთ ვითარებაში, როდესაც ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს, რომლებსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს არსებულ გარემოებებში, ან გამოვლენილი ან საეჭვო დარღვევები ეჭვქვეშ აყენებს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნებას, თუნდაც ეს დარღვევა არსებითი არ იყოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის. აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის გავლა იმის დასადგენად, მისაღებია თუ არა გარიგებიდან გამოსვლა. თუ აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ გარიგებიდან გამოსვლა მიზანშეწონილია, მისი ამგვარი ქმედება არ იქნება აუდიტორის სხვა პასუხისმგებელობების შესრულების შემცვლელი, რომლებიც აუდიტორს კანონმდებლობით ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნებით ეკისრება გამოვლენილ ან საეჭვო დარღვევებზე რეაგირებისთვის. გარდა ამისა, ასს 220-ის (გადასინჯული)[14] გ55 პუნქტში მითითებულია, რომ ზოგიერთი ეთიკური მოთხოვნა შეიძლება წინამორბედ აუდიტორს ავალდებულებდეს, შემცვლელი ახალი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მისთვის ინფორმაციის მიწოდებას კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ.

14. ასს 220 (გადასინჯული) - *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“*.

ინფორმირება და ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ

გამოვლენილი ან საეჭვო დარღვევების შესაძლო გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე (იხ: პუნქტები 26-28-ე)

გ26. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნაში იმ შემთხვევაში აისახება, როდესაც აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია 26-28-ე პუნქტების შესაბამისად. ზოგჯერ აუდიტორმა შეიძლება სხვა გარემოებებშიც წარმოადგინოს ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნაში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ, მაგალითად, როდესაც:

- აუდიტორს ასს-ებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობების გარდა სხვა პასუხისმგებლობებიც ეკისრება, როგორც ეს განხილულია ასს 700-ის (გადასინჯული) 43-ე პუნქტში;
- აუდიტორი დაადგენს, რომ გამოვლენილი ან საეჭვო დარღვევა აუდიტის ძირითადი საკითხია და აუდიტორის დასკვნაში ამ საკითხის შესახებ ინფორმაციას სათანადოდ წარმოადგენს ასს 701-ის შესაბამისად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც გამოიყენება ასს 701-ის[15] მე-14 პუნქტი; ან
- გამონაკლის შემთხვევებში, ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს, რომლებსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს მოცემულ გარემოებებში და გარიგებიდან გამოსვლა შეუძლებელია (იხ. პუნქტი გ25), აუდიტორს უფლება აქვს, განიხილოს გამოვლენილი ან საეჭვო დარღვევის შემთხვევის აღწერის საკითხი „სხვა გარემოებები” აბზაცში, ასს 706-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.[16]

გ27. კანონმდებლობა შეიძლება ხელმძღვანელობას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, ან აუდიტორს უკრძალავდეს გარკვეული საკითხის გასაჯაროებას. მაგალითად, ესა თუ ის კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საეჭვო კანონსაწინააღმდეგო ქმედების გამოძიებისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო ატარებს, მათ შორის

15. ასს 701 – *„აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

16. ასს 706 (გადასინჯული) - *„მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

სუბიექტის გაფრთხილებას. როდესაც აუდიტორი აპირებს აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაციის მიწოდებას გამოვლენილი ან საეჭვო დარღვევის შესახებ გ26 პუნქტში აღწერილ გარემოებებში, ან სხვა შემთხვევაში, ამგვარმა კანონმა თუ სხვა ნორმატიულმა აქტმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის შესაძლებლობაზე, ეს საკითხი აღწეროს აუდიტორის დასკვნაში, ან, გარკვეულ გარემოებებში, გასცეს აუდიტორის დასკვნა. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება, სათანადო სამოქმედო კურსის განსაზღვრის მიზნით.

ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის (იხ. 29-ე პუნქტი).

გ28. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა შეიძლება მოითხოვებოდეს, ან მიზანშეწონილი იყოს გარკვეულ გარემოებებში, რადგან:

ა) კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები აუდიტორს ავალდებულებს ამგვარ საკითხებზე ანგარიშის წარდგენას (იხ. პუნქტი გ29);

ბ) აუდიტორმა გადაწყვიტა, რომ, სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, ანგარიშის წარდგენა მიზანშეწონილი ქმედებაა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის (იხ. პუნქტი გ30); ან

გ) კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები აუდიტორს ამის გაკეთების უფლებას აძლევს. (იხ. პუნქტი გ31)

გ29. ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები ავალდებულებდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენა სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში საფინანსო დაწესებულების აუდიტორისთვის არსებობს საკანონმდებლო მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა ინფორმაცია მიაწოდოს საზედამხედველო ორგანოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ. გარდა ამისა, კანონმდებლობის დარღვევამ შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობები გამოიწვიოს და ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება აუდიტორს მოეთხოვებოდეს ამ უზუსტობების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება სათანადო ორგანოსთვის იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვა-

ნელობა, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ გაატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს.

გ30. სხვა შემთხვევაში, სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს იმის დადგენას, მიზანშეწონილი ქმედება იქნება თუ არა მოცემულ გარემოებებში კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის. მაგალითად ბესსს-ის კოდექსი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა სათანადო ზომები მიიღოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის და განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა ზომების გატარება, მაგალითად, სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.[17] ბესსს-ის კოდექსში ახსნილია, რომ ამგვარი ინფორმირება მიჩნეული არ იქნება ბესსს-ის კოდექსით დადგენილი კონფიდენციალურობის ვალდებულების დარღვევად.[18]

გ31. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები არ ითვალისწინებს მოთხოვნებს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ინფორმირებისთვის, შეიძლება ისინი აუდიტორს უფლებას აძლევდეს, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოს. მაგალითად, როდესაც საფინანსო დაწესებულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ტარდება, შეიძლება აუდიტორს კანონმდებლობით მინიჭებული ჰქონდეს უფლება, ზედამხედველობის სამსახურთან ერთად განიხილოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებთან დაკავშირებული საკითხები.

გ32. სხვა გარემოებებში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება შეიძლება ხელს უშლიდეს აუდიტორის კონფიდენციალურობის ვალდებულების შესრულებას, რომელიც მას ეკისრება კანონმდებლობით, ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნებით.

გ33. 29-ე პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების დასადგენად შეიძლება აუცილებელი გახდეს კომპლექსური განხილვა და პროფესიული განსჯა. შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს შიდა

17. იხ. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსის პუნქტები 360.21 გ1 და 360.25 გ1– მ360.27.

18. იხ. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსის პუნქტები მ114.1–114.1 გ1 და მ360.26.

კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი (მაგალითად, ფირმის ან ქსელის ფირმის ფარგლებში), ან კონფიდენციალურად მარეგულირებელ ან პროფესიულ ორგანიზაციასთან ერთად (თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, ან ამგვარი ქმედებით არ დაირღვევა კონფიდენციალურობის ვალდებულება). აუდიტორს ასევე შეუძლია განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების საკითხი, აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი ვარიანტებისა და ნებისმიერი კონკრეტული ქმედების პროფესიული, ან სამართლებრივი შედეგების დასადგენად.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ34. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორი შეიძლება ვალდებული იყოს, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ აცნობოს საკანონმდებლო ან სხვა მმართველ ორგანოს, ან ამის შესახებ ინფორმაცია შეიტანოს აუდიტორის დასკვნაში.

დოკუმენტაცია (იხ: 30-ე პუნქტი)

გ35. აუდიტორის დოკუმენტაციაში კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებთან დაკავშირებით შეიძლება შეტანილი იყოს, მაგალითად შემდეგი ინფორმაცია:

- ჩანაწერების ან დოკუმენტების ასლები;
- ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ან სუბიექტის გარე მხარეებთან ჩატარებული განხილვების ოქმები.

გ36. ამასთან, ესა თუ ის კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი, ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება დამატებით მოთხოვნებს ითვალისწინებდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ დოკუმენტაციის მომზადებასთან დაკავშირებით.[19]

[19]. იხ. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსის პუნქტი მ360.28.

სტრაუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 260
(გადასინჯული)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 260-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო 1-3

ინფორმირების როლი 4-7

ძალაში შესვლის თარიღი 8

მიზნები 9

განმარტებები 10

მოთხოვნები

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები 11-13

საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას 14-17

ინფორმირების პროცესი 18-22

დოკუმენტაცია 23

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები გ1-გ8

საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას გ9-გ36

ინფორმირების პროცესი გ37-გ53

დოკუმენტაცია გ54

1-ლი დანართი: ხმსს 1-ისა და სხვა ასს-ების სპეციფიკური მოთხოვნები, რომლებიც ეხება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას

მე-2 დანართი: საღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 260 (გადასინჯული) - *`მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება~* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *`დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად~*- ერთად.

შესავალი

ასს 260-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით. მართალია, მოცემული ასს-ის გამოიყენება დამოკიდებული არ არის სუბიექტის მართვის სტრუქტურაზე ან სიდიდეზე, მაგრამ გარკვეული თავისებურებები ახასიათებს მის გამოყენებას იმ შემთხვევაში, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში, აგრეთვე საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში. მოცემული ასს მოთხოვნებს არ ადგენს აუდიტორის მიერ სუბიექტის ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრეთა ინფორმირებასთან დაკავშირებით, თუ მათ მინიჭებული არა აქვთ სუბიექტის მართვის უფლებამოსილებაც.

2. მოცემული ასს შედგენილია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, მაგრამ შეიძლება გამოდგეს გასული პერიოდების სხვა ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის დროსაც (აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტული გარემოებების მიხედვით ადაპტირების შემდეგ), თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააჩნიათ გასული პერიოდების სხვა ფინანსური ინფორმაციის მომზადებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა.

3. აღიარებს რა აუდიტორისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაციის მნიშვნელობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს, წინამდებარე ასს უზრუნველყოფს ყოვლისმომცველ პრინციპებს აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებისთვის; ასევე, განსაზღვრავს ზოგიერთ კონკრეტულ საკითხს, რომლის შესახებაც აუცილებლად უნდა მიეწოდოს მათ ინფორმაცია. დამატებითი საკითხები, რომლებიც ინფორმირებას ექვემდებარება და ავსებს მოცემული ასს-ის მოთხოვნებს, დადგენილია სხვა ასს-ებში (იხ. 1-ელი დანართი). გარდა ამისა, ასს 265[1] აწესებს კონკრეტულ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას, აუდიტის პროცესში აუდიტორის მიერ შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ. სხვა საკითხები, რომელთა ინფორმირებაც არ მოითხოვება ამ ან სხვა

---

1. ასს 265 - `*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ*~.

ასს-ებით, შეიძლება ინფორმირებას დაექვემდებაროს კანონმდებლობის ძალით, ან სუბიექტთან შეთანხმების შემდეგ, ან კონკრეტული გარიგების შესაბამისი დამატებითი მოთხოვნების შესაბამისად, როგორიცაა, მაგალითად პროფესიონალ ბუღალტერთა ეროვნული ორგანიზაციის სტანდარტები. მოცემული ასს-ის არც ერთი დებულება ხელს არ უშლის აუდიტორს სხვა ნებისმიერი საკითხის შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაში. (იხ. პუნქტები გ33-გ36)

ინფორმირების მნიშვნელობა

4. მოცემული ასს ყურადღებას ძირითადად ამახვილებს აუდიტორის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაზე. თუმცა, მნიშვნელოვან როლს თამაშობს ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაცია, რაც ეხმარება:

   ა) აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, კონტექსტში შეისწავლონ მოცემულ აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები და დაამყარონ კონსტრუქციული სამუშაო ურთიერთობები. ასეთი ურთიერთობები ისე მყარდება, რომ იმავდროულად შენარჩუნებულია აუდიტორის დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა;

   ბ) აუდიტორს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მოიპოვოს აუდიტთან დაკავშირებული ინფორმაცია. მაგალითად, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეიძლება აუდიტორს დაეხმარონ სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლაში, აუდიტის მტკიცებულებების სათანადო წყაროების დადგენასა და სპეციფიკური ოპერაციების ან მოვლენების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებაში; და

   გ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესრულებაში, რაც მდგომარეობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის გაწევაში და ამით შეამცირონ ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები.

5. მართალია, მოცემული ასს-ით მოთხოვნილი საკითხების ინფორმირებაზე აუდიტორია პასუხისმგებელი, მაგრამ ხელმძღვანელობასაც აქვს პასუხისმგებლობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს ინფორმაცია, სუბიექტის მართვის თვალსაზრისით მნიშვნელოვან საკითხებზე. აუდიტორის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება ხელმძღვანელობას არ ათავისუფლებს ამავე პასუხისმგებლობისაგან. ანალოგი-

ურად, ხელმძღვანელობის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, რომელთა შესახებაც ინფორმაციის მიწოდება აუდიტორს მოეთხოვება, აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმავე საკითხების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პასუხისმგებლობისგან. თუმცა, ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების ფორმასა და ვადებზე.

6. ნებისმიერი აუდიტის განუყოფელი ნაწილია იმ კონკრეტული საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება ნათლად და გასაგებად, რომელთა ინფორმირებაც მოითხოვება ასს-ებით. თუმცა, ასს-ები აუდიტორს არ ავალდებულებს სპეციალურად პროცედურების ჩატარებას სხვა საკითხების გამოსავლენად, რათა მათ შესახებ ეცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

7. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობა შეიძლება ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი თუ საეჭვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც აწარმოებს სათანადო ორგანო, მათ შორის სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

ძალაში შესვლის თარიღი

8. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ.

მიზნები

9. აუდიტორის მიზნებია:

   ა) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება, ნათლად და გასაგებად, აუდიტორის პასუხისმგებლობის შე-

სახებ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებით და ასევე ზოგადი ინფორმაციის მიწოდება აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების თაობაზე;

ბ) მიმდინარე აუდიტთან დაკავშირებული ინფორმაციის მოპოვება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან;

გ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დროული ინფორმირება აუდიტის პროცესში წამოჭრილი ისეთი შენიშვნებით, რომლებიც მნიშვნელოვანია და უშუალო კავშირშია მათ პასუხისმგებლობასთან, ზედამხედველობა გაუწიონ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესს; და

დ) აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაციის ხელშეწყობა.

განმარტებები

10. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვთ შემდეგი მნიშვნელობები:

ა) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები – პირი (პირები) ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები) (მაგ., კორპორაციული სატრასტო ორგანიზაცია), რომლებსაც გააჩნიათ სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სუბიექტის ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ვალდებულებები. ასეთ ვალდებულებებს განეკუთვნება ზედამხედველობის გაწევა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგიერთ სუბიექტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებში შეიძლება შედიოდნენ ხელმძღვანელობის წარმომადგენლები, მაგალითად აღმასრულებელი დირექტორები, რომლებიც კერძო ან სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის მმართველი საბჭოს წევრები არიან, ან მესაკუთრე მმართველი. მართვის სტრუქტურების მრავალფეროვნების შესახებ ინფორმაციის გასაცნობად იხ. პუნქტები გ1-გ8.

ბ) ხელმძღვანელობა – პირ(ებ)ი, რომელსაც (რომლებსაც) გააჩნიათ აღმასრულებელი პასუხისმგებლობა სუბიექტის საქმიანობის წარმართვაზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში ზოგიერთ სუბიექტში ხელმძღვანელობაში შედის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ცალკეული ან ყველა პირი, მაგალითად მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე მმართველი.

მოთხოვნები

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები

11. აუდიტორმა სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში უნდა განსაზღვროს ის სათანადო პირ(ებ)ი, რომლებსაც მიაწვდის ინფორმაციას. (იხ. პუნქტები გ1-გ4)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ერთ-ერთი ქვეჯგუფის ინფორმირება

12. თუ აუდიტორი ინფორმაციას აწვდის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ერთ-ერთ ქვეჯგუფს, მაგალითად აუდიტის კომიტეტს, ან ერთ პირს, მან უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა ასევე მმართველი ორგანოს ინფორმირებაც. (იხ. პუნქტები გ5-გ7)

როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში

13. ზოგ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში, მაგალითად მცირე საწარმოში, სადაც მხოლოდ ერთადერთი მესაკუთრე მართავს სუბიექტს და სხვას არავის გააჩნია მმართველობითი ფუნქცია. ასეთ შემთხვევაში, თუკი მოცემული ასს-ით მოთხოვნილი საკითხების შესახებ ინფორმაცია მიეწოდათ სუბიექტის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობების მქონე პირ(ებ)ს და ამ პირ(ებ)ს იმავდროულად გააჩნიათ სუბიექტის მართვის პასუხისმგებლობაც, აუცილებელი აღარ არის იმავე საკითხების ხელახლა ინფორმირება იმავე პირთათვის, რომლებიც ახლა გამოდიან მართვის ფუნქციების შემსრულებლის როლში. ეს საკითხები განხილულია მე-16(გ) პუნქტში. თუმცა, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ხელმძღვანელობის შემადგენლობაში მყოფი პირ(ებ)ის ინფორმირებით სათანადოდ არის ინფორმირებული ყველა ის პირი, რომელთა ინფორმირებაც აუდიტორს ევალება, როგორც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების. (იხ. პუნქტი გ8)

საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებით

14. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია აუდიტორის პასუხისმგებლობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებით, მათ შორის იმის თაობაზე, რომ:

ა) აუდიტორი პასუხისმგებელია იმ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებასა და გამოთქმაზე, რომელიც მომზადებულია ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით; და

ბ) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ათავისუფლებს ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს თავიანთი პასუხისმგებლობებისგან. (იხ. პუნქტები გ9-გ10)

აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბი და ვადები

15. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მიაწოდოს ზოგადი ინფორმაცია აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების შესახებ, მათ შორის აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ. (იხ. პუნქტები გ11-გ16)

აუდიტიდან მიღებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია

16. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა გააცნოს: (იხ. პუნქტები გ17-გ18)

ა) აუდიტორის შეხედულებები სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ, მათ შორის, სააღრიცხვო პოლიტიკის, სააღრიცხვო შეფასებებისა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის თაობაზე. აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აუხსნას, რატომ მიიჩნევს, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის ესა თუ ის მნიშვნელოვანი მეთოდი, რომელიც მისაღებია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, არ არის სუბიექტის კონკრეტული გარემოებებისთვის ყველაზე შესაფერისი; (იხ. პუნქტი გ19-გ20)

ბ) ის მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებსაც წააწყდა აუდიტის პროცესში; (იხ. პუნქტი გ21)

გ) თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი არ მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში:

(i) აუდიტის პროცესში წამოჭრილი ის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განხილული იყო ხელმძღვანელობასთან ერთად, ან რომლის შესახებაც წერილობით ეცნობა ხელმძღვანელობას; და (იხ. პუნქტი გ22)

(ii) აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი წერილობით წარსადგენი ოფიციალური ინფორმაცია;

დ) სხვა გარემოებები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე, თუკი ასეთი არსებობს; და (იხ. პუნქტები გ23-გ25)

ე) აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილი ნებისმიერი სხვა ისეთი საკითხი, რომელიც, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის გაწევის თვალსაზრისთ. (იხ. პუნქტი გ26-გ28)

აუდიტორის დამოუკიდებლობა

17. საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების შემთხვევაში, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს:

ა) უნდა გააცნოს დოკუმენტი იმის შესახებ, რომ გარიგების გუნდმა და ფირმის სხვა თანამშრომლებმა, აუცილებლობის შემთხვევაში, ასევე ფირმამ და, როდესაც შესაფერისია, ქსელის ფირმებმა დაიცვეს დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, ასევე მიაწოდოს ინფორმაცია:

(i) ფირმას, ქსელის ფირმებსა და სუბიექტს შორის არსებული ყველანაირი ურთიერთობისა და სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, გონივრულ ფარგლებში შეიძლება მიჩნეულიყო, რომ გავლენას ახდენს დამოუკიდებლობაზე. ამგვარ ურთიერთობასა და სხვა საკითხებს განეკუთვნება მთლიანი საზღაური, რომელიც დარიცხულია ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდის განმავლობაში ფირმისა და ქსელის ფირმების მიერ სუბიექტისა და მისი კონტროლის ქვეშ მყოფი კომპონენტებისთვის გაწეული აუდიტორული და არააუდიტორული მომსახურებისთვის. ეს საზღაური ისეთ კატეგორიებად უნდა დაიყოს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დაეხმაროს შესრულებული მომსახურებების აუდიტორის დამოუკიდებლობაზე გავლენის შეფასებაში; და

(ii) გატარებული დამცავი ზომების შესახებ დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილ ისეთ საფრთხეებთან დაკავშირებით, რომლებიც არ არის მისაღები დონის, მათ შორის იმ დამცავი ზომების შესახებ, რომლებიც გატარდა საფრთხის წარმომქმნელი გარემოებების თავიდან მოსაცილებლად, ან გამოიყენეს საფრთხის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად. (იხ. პუნქტები გ29-გ32)

ინფორმირების პროცესი

ინფორმირების პროცედურის განსაზღვრა

18. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს ინფორმირების ფორმების, ვადებისა და მათთვის მისაწოდებელი ინფორმაციის სავარაუდო ზოგადი შინაარსის შესახებ. (იხ. პუნქტები გ37-გ45)

ინფორმირების ფორმები

19. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს წერილობით უნდა აცნობოს აუდიტის პროცესში მიღებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ, თუ, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, სიტყვიერი ინფორმირება არ იქნება ადეკვატური. აუცილებელი არ არის, წერილობითი შეტყობინება შეიცავდეს აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილ ყველა საკითხს. (იხ. პუნქტები გ46-გ48)

20. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს წერილობით უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია აუდიტორის დამოუკიდებლობის შესახებ, როდესაც ამის გაკეთება მოითხოვება მე-17 პუნქტის შესაბამისად.

ინფორმირების ვადები

21. აუდიტორმა დროულად უნდა მოახდინოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება. (იხ. პუნქტები გ49-გ50)

ინფორმირების პროცესის ადეკვატურობა

22. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ორმხრივი კომუნიკაცია (ინფორმაციის გაცვლა) ადეკვატური იყო თუ არა აუდიტის მიზნებისთვის. თუ ადეკვატური არ იყო, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ეს არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეულ შეფასებასა და საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შესაძლებლობაზე და მიიღოს სათანადო ზომები. (იხ. პუნქტები გ51-გ53).

დოკუმენტაცია

23. იმ შემთხვევაში, როდესაც წინამდებარე სტანდარტი აუდიტორს ავალდებულებს კონკრეტული საკითხის შესახებ ინფორმირებას და ინფორმირება ხორციელდება სიტყვიერი ფორმით, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს ეს საკითხები, ასევე ვის და როდის მიაწოდა ინფორმაცია. თუ საკითხების ინფორმირება

მოხდა წერილობით, აუდიტორმა ამ წერილის ასლი უნდა შეინახოს, როგორც აუდიტის დოკუმენტაციის ნაწილი.[2] (იხ. პუნქტი გ54)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები
(იხ. მე-11 პუნქტი)

გ1. მართვის სტრუქტურები სხვადასხვანაირია სხვადასხვა იურისდიქციასა და სხვადასხვა სუბიექტში და ასახავს ისეთი ფაქტორების გავლენას, როგორიცაა განსხვავებული კულტურული და სამართლებრივი საფუძვლები, სუბიექტის სიდიდე და საკუთრების ფორმა. მაგალითად:

- ზოგიერთ იურისდიქციაში არსებობს სამეთვალყურეო (მთლიანად ან, ძირითადად, არააღმასრულებელი ფუნქციებით აღჭურვილი) საბჭო, დონიანი საბჭოს~ სტრუქტურა). სხვა იურისდიქციებში, როგორც სამეთვალყურეო, ისე აღმასრულებელი ფუნქციები ერთიანი, ანუ უნიტარული საბჭოს იურიდიული პასუხისმგებლობაა (`ერთდონიანი საბჭოს~ სტრუქტურა);

- ზოგ სუბიექტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უჭირავთ ისეთი თანამდებობები, რომლებიც სუბიექტის სამართლებრივი სტრუქტურის განუყოფელ ნაწილს შეადგენს, მაგალითად კომპანიის დირექტორები. სხვებში, მაგალითად, სახელმწიფო სექტორის ზოგიერთ სუბიექტში, მართვის უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს რომელიმე ორგანოს, რომელიც ფორმალურად არ არის ამ სუბიექტის ნაწილი;

- ზოგიერთ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ცალკეული ან ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში. სხვა შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები და ხელმძღვანელობა განსხვავებული პირები არიან;

- ზოგ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არიან პასუხისმგებელნი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების

---

2. ასს 230 - `*აუდიტის დოკუმენტაცია*~, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

დამტკიცებაზე[3] (სხვა შემთხვევაში - ხელმძღვანელობას აკისრია ამის პასუხისმგებლობა).

გ2. უმეტეს სუბიექტებში სუბიექტის მართვა მმართველი ორგანოს კოლექტიურ პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, როგორიცაა, მაგალითად დირექტორთა საბჭო, სამეთვალყურეო საბჭო, პარტნიორები, მესაკუთრეები, ხელმძღვანელი პირების კომიტეტი, მმართველთა საბჭო, ნდობით აღჭურვილი პირები ან ანალოგიური პირები. თუმცა, ზოგიერთ მცირე სუბიექტებში შეიძლება ერთ პირს ეკისრებოდეს მართვის ფუნქცია, მაგალითად მესაკუთრეს, როდესაც არ არსებობს სხვა მესაკუთრე, ან ერთადერთ ნდობით აღჭურვილ პირს. როდესაც სუბიექტის მართვა კოლექტიურ პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, ქვეჯგუფს, კერძოდ, აუდიტის კომიტეტს ან ცალკეულ პირსაც კი შეიძლება დაეკისროს კონკრეტული დავალებების შესრულება, რათა მმართველ ორგანოს დაეხმაროს თავისი პასუხისმგებლობის შესრულებაში. მეორე მხრივ, ქვეჯგუფს ან ცალკეულ პირს შეიძლება ჰქონდეს კონკრეტული, იურიდიულად დადგენილი პასუხისმგებლობა, რომელიც განსხვავდება მმართველი ორგანოს პასუხისმგებლობისაგან.

გ3. მართვის სტრუქტურების ასეთი მრავალფეროვნება იმას ნიშნავს, რომ შეუძლებელია, მოცემულ ასს-ში მითითებული იყოს ყველა აუდიტისთვის შესაფერისი პირ(ებ)ი, რომლებსაც აუდიტორმა უნდა აცნობოს კონკრეტული საკითხები. გარდა ამისა, ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება ძნელი იყოს ინფორმირებისთვის შესაფერისი პირ(ებ)ის დადგენა, სათანადო სამართლებრივი ნორმების ან გარიგების სხვა გარემოებების გათვალისწინებით, მაგალითად, სუბიექტებში, რომელთა მართვის სტრუქტურა ფორმალურად არ არის განსაზღვრული, როგორიცაა, მაგალითად ზოგიერთი ოჯახური საწარმო, ზოგიერთი არაკომერციული ორგანიზაცია და სახელმწიფო სექტორის ზოგიერთი სუბიექტი. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს იმ შესაფერისი პირ(ებ)ის კანდიდატურების განხილვა და შეთანხმება დამკვეთ მხარესთან, რომლებიც უნდა იყვნენ ინფორმირებულნი. აუდიტორს ინფორმირებისთვის შესაფერისი პირების დადგენაში დაეხმარება ასს 315 (გადასინჯული 2019

[3] როგორც აღწერილია ასს 700-ის (გადასინჯული) - *`მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ~* - გ68 პუნქტში, დამტკიცებაზე პასუხისმგებლობა ამ კონტექსტში ნიშნავს, ჰქონდეთ გადაწყვეტილების მიღების უფლებამოსილება იმის თაობაზე, რომ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება, მათ შორის შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები.

წელს)[4]-ის შესაბამისად მოპოვებული ინფორმაცია სუბიექტის მართვის სტრუქტურისა და პროცესების შესახებ. ინფორმირებისთვის შესაფერისი პირ(ებ)ი შეიძლება სხვადასხვა პირი იყოს, იმისდა მიხედვით, რა საკითხს ეხება ინფორმირება.

გ4. ასს 600-ში ჩამოთვლილია კონკრეტული საკითხები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტორებმა უნდა აცნობონ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს[5]. როდესაც სუბიექტი ჯგუფის ერთ-ერთი კომპონენტია, ის შესაფერისი პირ(ებ)ი, ვისაც უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია ამ კომპონენტის აუდიტორმა, დამოკიდებული იქნება გარიგების კონკრეტულ გარემოებებსა და ინფორმირებისთვის განსაზღვრულ საკითხზე. ზოგიერთ შემთხვევაში, რამდენიმე კომპონენტი შეიძლება ეწეოდეს ერთსა და იმავე საქმიანობას შიდა კონტროლის ერთსა და იმავე სისტემაში და იყენებდეს ბუღალტრული აღრიცხვის ერთსა და იმავე მეთოდებს. როდესაც ამ კომპონენტების მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ერთი და იგივეა (მაგალითად, საერთო დირექტორთა საბჭო), ინფორმირების მიზნებისთვის დუბლირების თავიდან აცილება შეიძლება ყველა ამ კომპონენტთან დაკავშირებული საკითხების ერთდროულად მიწოდებით.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ერთ-ერთი ქვეჯგუფის ინფორმირება (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ5. როდესაც საქმე ეხება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ერთ-ერთი ქვეჯგუფის ინფორმირებას, აუდიტორს შეუძლია, მაგალითად შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- ქვეჯგუფისა და მმართველი ორგანოს შესაბამისი პასუხისმგებლობები;
- ინფორმირებისთვის გამიზნული საკითხის ხასიათი;
- შესაბამისი სამართლებრივი ან მარეგულირებელი მოთხოვნები;
- აქვს თუ არა ქვეჯგუფს ზომების გატარების უფლებამოსილება მიწოდებულ ინფორმაციასთან მიმართებით და შეუძლია თუ არა, საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორისთვის საჭირო დამატებითი ინფორმაციისა და ახსნა-განმარტებების მიწოდება.

---

4. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - `*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება.*~

5. ასს 600 - `*სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*,~ 49-ე პუნქტი.

გ6. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, აუცილებელია თუ არა მმართველი ორგანოს ინფორმირებაც, სრულად ან შემოკლებული სახით, შეიძლება გავლენა მოახდინოს მისმა შეფასებამ, რამდენად ეფექტურად და სათანადოდ აწვდის მოცემული ქვეჯგუფი მმართველ ორგანოს მნიშვნელოვან ინფორმაციას. აუდიტორს უფლება აქვს, გარიგების პირობებზე შეთანხმების დროს, პირდაპირ შეათანხმოს, რომ აუდიტორი უფლებას იტოვებს, უშუალოდ მოახდინოს მმართველი ორგანოს ინფორმირება, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით დაშვებული იქნება.

გ7. აუდიტის კომიტეტები (ან ანალოგიური ქვეჯგუფები სხვადასხვა სახელწოდებით) არსებობს მრავალ იურისდიქციაში. მართალია, მათი უფლებამოსილებები და ფუნქციები შეიძლება განსხვავდებოდეს, მაგრამ აუდიტის კომიტეტებთან საინფორმაციო კავშირი, სადაც ისინი არსებობენ, უკვე გახდა აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პროცესის ერთ-ერთი მთავარი ელემენტი. ეფექტური კორპორაციული მართვის პრინციპები გულისხმობს, რომ:

- აუდიტორს რეგულარულად მიიწვევენ აუდიტის კომიტეტის სხდომებზე დასასწრებად;
- აუდიტის კომიტეტის თავმჯდომარე და, როდესაც მიზანშეწონილია, აუდიტის კომიტეტის სხვა წევრებიც პერიოდულად უკავშირდებიან აუდიტორს;
- აუდიტის კომიტეტი სულ მცირე წელიწადში ერთხელ მაინც შეხვდება აუდიტორს, ხელმძღვანელობის დასწრების გარეშე.

როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ8. ზოგიერთ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში და ინფორმირების მოთხოვნების გამოყენება შეიცვლება არსებული სიტუაციის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის მქონე პირ(ებ)ის ინფორმირებით შეიძლება სათანადოდ არ მოხდეს ყველა იმ პირის ინფორმირება, ვისაც სხვა შემთხვევაში მიაწვდიდა ინფორმაციას აუდიტორი, მათ მიერ მმართველობითი ფუნქციების შესრულების დროს. მაგალითად, კომპანიაში, სადაც ყველა დირექტორი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში, ზოგიერთი დირექტორისთვის (მაგალითად, მარკეტინგის დირექტორისთვის) შეიძლება ცნობილი არ იყოს სხვა დირექტორთან (მაგალითად, ფინანსური

ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელ დირექტორთან) განხილული მნიშვნელოვანი საკითხები.

საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებაში (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ9. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული აუდიტორის პასუხისმგებლობები, ხშირ შემთხვევაში, შეტანილია გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში, რომელშიც აისახება გარიგების შეთანხმებული პირობები[6]. შესაძლებელია, რომ კანონმდებლობა ან სუბიექტის მართვის სტრუქტურა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ავალდებულებდეს აუდიტორთან გარიგების პირობების შეთანხმებას. როდესაც ასე არ არის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის გარიგების წერილის, ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობითი შეთანხმების ასლის მიწოდება შეიძლება იყოს მათი ინფორმირების შესაფერისი ხერხი ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, როგორიცაა:

- აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტის ჩატარებაზე ასს-ების შესაბამისად, რომლის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბება. მაშასადამე, საკითხები, რომელთა ინფორმირებასაც ასს-ები მოითხოვს, მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის პროცესში გამოვლენილ იმ მნიშვნელოვან საკითხებს, რომლებიც დაკავშირებულია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის ფუნქციის შესრულებასთან;
- ის ფაქტი, რომ ასს-ები აუდიტორს არ ავალდებულებს სპეციალურად პროცედურების დაგეგმვას, რომლის მიზანი იქნება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მისაწოდებელი დამატებითი საკითხების დადგენა;
- თუ ასს 701[7] გამოიყენება, აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრასა და ინფორმირებაზე აუდიტორის დასკვნაში;

---

6. იხ. ასს 210-ის - `*აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება*~ - მე-10 პუნქტი.

7. ასს 701 - `*აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*~.

- როდესაც შესაფერისია, აუდიტორის პასუხისმგებლობა ინფორმაციის მიწოდებაზე ისეთი კონკრეტული საკითხების შესახებ, რომლებიც მოითხოვება კანონმდებლობით ან სუბიექტთან დადებული შეთანხმებით, ან გაითვალისწინება მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოთხოვნებით, მაგალითად ბუღალტერთა ეროვნული პროფესიული ორგანიზაციის სტანდარტებით.

გ10. კანონმდებლობის მოთხოვნები, სუბიექტთან დადებული შეთანხმება, ან გარიგებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოთხოვნები შეიძლება ითვალისწინებდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების უფრო ფართოდ ინფორმირებას. მაგალითად, (ა) სუბიექტთან დადებული შეთანხმება შეიძლება ითვალისწინებდეს ფირმის ან ქსელის ფირმის მიერ გაწეული სხვა მომსახურების შედეგად წარმოქმნილი კონკრეტული საკითხების ინფორმირებას, რომელიც დაკავშირებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან; ან (ბ) სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის უფლებამოსილება შეიძლება ითვალისწინებდეს ისეთი საკითხების ინფორმირებას, რომლებიც აუდიტორის ყურადღებას მიიპყრობს სხვა სამუშაოს შედეგად, როგორიცაა, ეფექტიანობის აუდიტი.

აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბი და ვადები (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ11. აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების შესახებ ინფორმირება შეიძლება:

ა) დაეხმაროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, უფრო ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს შედეგებზე, აუდიტორთან განიხილონ რისკისა და არსებითობის საკითხები და დაადგინონ ის სფეროები, რომლებშიც შეიძლება აუდიტორს სთხოვონ დამატებითი პროცედურების ჩატარება; და

ბ) დაეხმაროს აუდიტორს, უფრო ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ.

გ12. აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ეხმარება ამ საკითხების უკეთ გაგებაში და ასევე, რატომ არის მიჩნეული ისინი მნიშვნელოვან რისკებად. გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება დაეხმაროს თავიანთი პასუხისმგებლობის შესრულებაში, რაც გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის გაწევას.

გ13. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ინფორმაცია შეიძლება მიეწოდოს შემდეგ საკითხებზე:

- როგორ გეგმავს აუდიტორი თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებას;
- როგორ გეგმავს აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების ისეთი ნაწილების განხილვას, სადაც არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასება მაღალია;
- აუდიტორის მიდგომა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან მიმართებით;
- არსებითობის ცნების გამოყენება აუდიტის კონტექსტში;[8]
- სპეციალური უნარ-ჩვევებისა და ცოდნის ხასიათი და დონე, რაც აუცილებელია დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად, ან აუდიტის შედეგების შესაფასებლად, მათ შორის აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება;[9]
- თუ ასს 701 გამოიყენება, აუდიტორის წინასწარი მოსაზრება ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც შეიძლება აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებდეს და, მაშასადამე, შეიძლება მიჩნეული იყოს აუდიტის ძირითად საკითხებად;
- აუდიტორის მიერ დაგეგმილი მიდგომა, რომელიც ეხება ინდივიდუალურ ანგარიშგებასა და განმარტებით შენიშვნებზე (განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციაზე) იმ გავლენის აუდიტს, რასაც ახდენს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში, ან სუბიექტის გარემოში, ფინანსურ მდგომარეობასა თუ საქმიანობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები.

გ14. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტის დაგეგმვასთან დაკავშირებული სხვა საკითხების განხილვაც, მაგალითად:

- როდესაც სუბიექტს გააჩნია შიდა აუდიტის განყოფილება - რა სახით შეძლებენ გარე და შიდა აუდიტორები თანამშრომლობას კონსტრუქციულად და ურთიერთშემავსებლის როლში, მათ შორის, როგორ არის დაგეგმილი შიდა აუდიტის განყოფილების

8. ასს 320 - `*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*`.

9. ასს 620 - `*აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება*`.

სამუშაოთა გამოყენება და რა სახით და რა მოცულობით არის დაგეგმილი შიდა აუდიტორების გამოყენება აუდიტში უშუალო დახმარების გასაწევად;[10]

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შეხედულებები:
  - სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში იმ სათანადო პირ(ებ)ის შესახებ, რომელსაც უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია;
  - მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას შორის პასუხისმგებლობების განაწილების შესახებ;
  - სუბიექტის მიზნებისა და სტრატეგიის, ასევე შესაბამისი ბიზნესის რისკების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობები;
  - იმ საკითხების თაობაზე, რომლებიც, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების აზრით, განსაკუთრებული ყურადღების მიქცევას იმსახურებს აუდიტში, ასევე ნებისმიერი სფეროების შესახებ, რომლებშიც ისინი ითხოვენ დამატებითი პროცედურების ჩატარებას;
  - მარეგულირებელ ორგანოებთან სუბიექტის მნიშვნელოვანი საინფორმაციო კავშირების თაობაზე;
  - სხვა ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებმაც, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების აზრით, შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე.
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პოზიცია, ინფორმირებულობა და ქმედებები, რომლებიც ეხება (ა) სუბიექტის შიდა კონტროლს და სუბიექტში მის მნიშვნელობას, მათ შორის, როგორ ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შიდა კონტროლის ეფექტიან მუშაობაზე ზედამხედველობას და (ბ) თაღლითობის გამოვლენას, ან თაღლითობის ალბათობას;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქმედებები ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში, კორპორაციული მართვის პრაქტიკაში, საფონდო ბირჟაზე კოტირების წესებსა და სხვა დაკავშირებულ საკითხებში მიმდინარე ცვლილებების პასუხად; ასევე ამგვარი ცვლილებების გავლენა, მაგალითად

10. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს), 31-ე პუნქტი.

ფინანსური ანგარიშგების საერთო წარდგენაზე, სტრუქტურასა და შინაარსზე, მათ შორის იგულისხმება:

- ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის შესაბამისობა, საიმედოობა, შესადარისობა და აღქმა; და
- იმის განხილვა, ხომ არ არის დამახინჯებული ფინანსური ანგარიშგება ისეთი ინფორმაციის ჩართვით, რომელიც არ არის შესაბამისი, ან ხელს უშლის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული საკითხების სათანადოდ გაგებას;

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების საპასუხო ქმედებები აუდიტორის მიერ ადრე მიწოდებულ ინფორმაციაზე;
- დოკუმენტები, რომლებიც შეიცავს სხვა ინფორმაციას (ასს 720-ში (გადასინჯული) მოცემული განმარტების მიხედვით) და ამგვარი დოკუმენტების გამოცემის დაგეგმილი წესი და ვადა. თუ აუდიტორი მოელის, რომ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას მიიღებს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, მან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად შეიძლება ასევე განიხილოს, რა ზომების მიღება შეიძლება იყოს მიზანშეწონილი ან აუცილებელი იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციაში არსებობს არსებითი უზუსტობა.

გ15. მართალია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან კომუნიკაცია შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს აუდიტის მასშტაბისა და ვადების დაგეგმვაში, მაგრამ ამგვარი კომუნიკაცია არ ცვლის აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმის თაობაზე, რომ უნდა შეიმუშაოს აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, მათ შორის, განსაზღვროს იმ პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

გ16. სიფრთხილის გამოჩენაა აუცილებელი, როდესაც აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აწვდის ზოგად ინფორმაციას აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბებისა და ვადების შესახებ, რათა არ მოხდეს აუდიტის ეფექტიანობის კომპრომენტირება, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა ან ზოგიერთი წევრი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში. მაგალითად, დეტალური ინფორმაციის მიწოდებამ დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხასიათისა და ჩატარების ვადების შესახებ შეიძლება შეამციროს ამ პროცედურების ეფექტიანობა იმით, რომ ძალიან პროგნოზირებადი გახდება.

აუდიტიდან მიღებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ17. აუდიტიდან მიღებული ინფორმაციის მიწოდებაში შეიძლება შედიოდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან დამატებითი ინფორმაციის მოთხოვნა, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების სისრულეში მოყვანის მიზნით. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაადასტუროს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსაც იგივე წარმოდგენა აქვთ ცალკეულ ოპერაციებთან ან მოვლენებთან დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებზე.

გ18. თუ ასს 701 გამოიყენება, ინფორმაცია, რომლის მიწოდებაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მოითხოვება მე-16 პუნქტით, ასევე მე-15 პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ, განსაკუთრებით გამოადგება აუდიტორს ისეთი საკითხების დადგენაში, რომლებიც აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებს და, მაშასადამე, შეიძლება მიჩნეული იყოს აუდიტის ძირითად საკითხებად.[11]

სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტები
(იხ. პუნქტი 16(ა))

გ19 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, როგორც წესი, სუბიექტს უფლებას აძლევს, განსაზღვროს სააღრიცხვო შეფასებები, იმსჯელოს და გადაწყვეტილება მიიღოს სააღრიცხვო პოლიტიკისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის შესახებ, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში დაშვებების გამოყენებასთან დაკავშირებით. გარდა ამისა, საკანონმდებლო-ნორმატიული ბაზა ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება მოითხოვდეს განმარტებით შენიშვნებში ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე აღწერას, ან „განსაკუთრებული მნიშვნელობის სააღრიცხვო შეფასებების“, ან „განსაკუთრებული მნიშვნელობის სააღრიცხვო პოლიტიკისა და ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდების“ გამოყოფას, რათა სუბიექტმა განსაზღვროს და მომხმარებლებს მიაწოდოს დამატებითი ინფორმაცია ყველაზე რთული, სუბიექტური და კომპლექსური ხასიათის განსჯის შესახებ, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას.

გ20. აქედან გამომდინარე, აუდიტორის შეხედულებები ფინანსური ანგარიშგების სუბიექტურ ასპექტებთან დაკავშირებით შეიძლება განსა-

[11] ასს 701, მე-9-10 პუნქტები.

კუთრებით გამოადგეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესრულებაში, კერძოდ, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის გაწევაში. მაგალითად, გ19 პუნქტში აღწერილ საკითხებთან მიმართებით, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეიძლება დაინტერესდნენ, რა აზრისაა აუდიტორი იმის თაობაზე, რამდენად ახდენს გავლენას სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები ამა თუ იმ მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასების განაზღვრისას გამოყენებული მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე, ასევე რა შეფასებას აძლევს აუდიტორი, დასაბუთებულია თუ არა ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასება და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით. სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ ღია და კონსტრუქციულ ინფორმირებაში ასევე შეიძლება შედიოდეს შენიშვნა სუბიექტის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვანი მეთოდების მისაღებობის თაობასა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ხარისხზე. საჭიროების შემთხვევაში, შენიშვნა შეიძლება ეხებოდეს იმას, აუდიტორს მიაჩნია თუ არა, რომ სუბიექტის მიერ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით გამოყენებული მნიშვნელოვანი ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდები ყველაზე შესაფერისი არ არის მოცემული სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების, მაგალითად, როდესაც აუდიტორის შეფასებით, სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის უფრო მეტად მისაღები იქნებოდა სხვა დასაშვები მეთოდის გამოყენება. მე-2 დანართში განხილულია საკითხები, რომლებიც შეიძლება გათვალისწინებული იყოს ამგვარ ინფორმირებაში.

მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებსაც აუდიტორი წააწყდა აუდიტის პროცესში (იხ. პუნქტი 16(ბ))

გ21. მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებსაც აუდიტორი წააწყდა აუდიტის პროცესში შეიძლება გულისხმობდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

- ხელმძღვანელობის მხრიდან აუდიტორისთვის აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად აუცილებელი ინფორმაციის მნიშვნელოვანი დაგვიანებით მიწოდება, ან არმიწოდება, ასევე სუბიექტის თანამშრომლებთან დაკავშირების შეუძლებლობა;

- აუდიტის დასრულებისთვის გამოყოფილი მიზანშეუწონლად მოკლე ვადა;
- მოსალოდნელზე უფრო მეტი ძალისხმევისა და ჩასატარებელი სამუშაოს აუცილებლობა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;
- მოსალოდნელი ინფორმაციის მიღების შეუძლებლობა;
- ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორისთვის დაწესებული შეზღუდვები;
- აუდიტორის მოთხოვნის შემთხვევაში, ხელმძღვანელობისგან უარის მიღება იმის თაობაზე, რომ მან მოამზადოს ან განავრცოს შეფასება, რომელიც ეხება სუბიექტის უნარს, განაგრძოს საქმიანობა როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.

გარკვეულ გარემოებებში, ასეთმა სირთულეებმა შეიძლება გამოიწვიოს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა, რაც, თავის მხრივ, იწვევს აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას.[12]

მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განხილული იყო ხელმძღვანელობასთან ერთად, ან რომლის შესახებაც წერილობით ეცნობა ხელმძღვანელობას (იხ. პუნქტი 16(გ)(i))

გ22. მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განხილული იყო ხელმძღვანელობასთან, ან რომლის შესახებაც წერილობით ეცნობა ხელმძღვანელობას, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

- წლის მანძილზე მომხდარი მნიშვნელოვანი მოვლენები ან შესრულებული მნიშვნელოვანი ოპერაციები;
- ეკონომიკური გარემო-პირობები, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტზე, ასევე ბიზნესგეგმები და სტრატეგიები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს არსებითი უზუსტობის რისკებზე;
- ეჭვები ხელმძღვანელობის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის საკითხებზე სხვა ბუღალტრებთან გავლილ კონსულტაციებთან დაკავშირებით;
- აუდიტორის პირველად ან განმეორებით დანიშვნასთან დაკავშირებით ისეთი საკითხების განხილვა ან წერილობით ინფორმირება, რომლებიც ეხება ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდებს,

12. ასს 705 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

აუდიტის სტანდარტების გამოყენებას, ან აუდიტის ან სხვა მომსახურების საზღაურს;

- მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებზეც ვერ შეთანხმდნენ ხელმძღვანელობასთან, იმ საკითხების გარდა, რომელთა შესახებაც მათი მოსაზრებები განსხვავებული იყო, არასრულყოფილად მიწოდებული ფაქტების ან წინასწარი ინფორმაციის გამო, რომლებიც შემდგომში აუდიტორმა გაარკვია დამატებითი შესაფერისი ფაქტებისა თუ ინფორმაციის მოპოვებით.

გარემოებები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე (იხ. პუნქტი 16(დ))

გ23. ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა აუდიტის გარიგების პირობები შეათანხმოს ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, საჭიროებისამებრ.[13] კერძოდ, ასს 210-ის თანახმად, გარიგების შეთანხმებული პირობები უნდა აისახოს აუდიტის გარიგების წერილში, ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში და, სხვასთან ერთად, მოიცავდეს აუდიტორის დასკვნის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის მითითებას.[14] როგორც ახსნილია გ9 პუნქტში, თუ გარიგების პირობები შეთანხმებული არ არის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, აუდიტორს უფლება აქვს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს გარიგების წერილის ასლი, რათა ისინი ინფორმირებულები იყვნენ აუდიტისთვის შესაფერისი საკითხების შესახებ. 16(დ) პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების ინფორმირების მიზანია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ცნობილი იყოს ისეთი გარემოებები, რომლის დროსაც აუდიტორის დასკვნა შეიძლება განსხვავებული იყოს მოსალოდნელი ფორმისა და შინაარსისგან, ან შეიძლება შეიცავდეს დამატებით ინფორმაციას ჩატარებული აუდიტის შესახებ.

გ24. გარემოებები, როდესაც აუდიტორი ვალდებულია, ან თვითონ მიიჩნევს აუცილებლად დამატებითი ინფორმაციის ჩართვას აუდიტორის დასკვნაში ასს-ების შესაბამისად და რომლის შესახებაც სავალდებულოა ინფორმაციის მიწოდება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, მოიცავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც:

13. ასს 210, მე-9 პუნქტი.

14. ასს 210, მე-10 პუნქტი.

- აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში გამოთქვამს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას ასს 705-ის (გადასინჯული)[15] შესაბამისად;
- დასკვნაში ჩაირთვება ინფორმაცია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ასს 570-ის (გადასინჯული)[16] შესაბამისად;
- დასკვნაში აისახება ინფორმაცია აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ასს 701-ის[17] შესაბამისად;
- აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ან სხვა გარემოებების ამსახველი აბზაცის დამატებას ასს 706-ის (გადასინჯული)[18] შესაბამისად, ან ამის გაკეთება სავალდებულოა სხვა ასს-ების თანახმად;
- აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში ასს 720-ის (გადასინჯული)[19] შესაბამისად.

ასეთ ვითარებაში, აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის აუდიტორის დასკვნის პროექტის გაცნობა, რათა გაუადვილდეს იმის განხილვა, როგორ აისახება ამგვარი საკითხები აუდიტორის დასკვნაში.

გ25. იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორი არ აპირებს აუდიტორის დასკვნაში გარიგების პარტნიორის ვინაობის მითითებას ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, აუდიტორს მოეთხოვება თავისი განზრახვის განხილვა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად, რათა მათ ინფორმაცია მიაწოდოს გარიგების პარტნიორის მნიშვნელოვანი პირადი უსაფრთხოების მიმართ არსებული საფრთხის ალბათობისა და სერიოზულობის აუდიტორისეული შეფასების შესახებ.[20] გარდა ამისა, აუდიტორს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება შეუძლია ისეთ სიტუაციაშიც, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს აუდიტორის დასკვნის ძირითად ტექსტში არ ჩართოს აუდიტორის პასუხის-

15. ასს 705 (გადასინჯული), 30-ე პუნქტი.

16. ასს 570 (გადასინჯული) - `*ფუნქციონირებადი საწარმო*`, პუნქტი 25(დ)

17. ასს 701, მე-17 პუნქტი.

18. ასს 706 (გადასინჯული) - `*მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელ აუდიტორის დასკვნაში*`, მე-12 პუნქტი.

19. ასს 720 (გადასინჯული) - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*`, პუნქტი 18(ა).

20. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 46-ე და გ63.

მგებლობის აღწერა, როგორც ეს ნებადართულია ასს 700-ით (გადასინჯული).[21]

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული სხვა მნიშვნელოვანი საკითხები (იხ. პუნქტი 16(ე))

გ26. ასს 300[22]-ში აღნიშნულია, რომ მოულოდნელი მოვლენების, პირობების შეცვლის, ან ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გათვალისწინებით, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შეცვლა და, აქედან გამომდინარე, დაგეგმილი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლაც, რისკების ახალ (შეცვლილ) შეფასებებზე დაყრდნობით. აუდიტორს შეუძლია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს ინფორმაცია ამგვარი საკითხების შესახებ, მაგალითად, ახალი ინფორმაცია ადრე განხილული აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების თაობაზე.

გ27. აუდიტის პროცესში გამოვლენილ სხვა მნიშვნელოვან საკითხებში, რომლებიც უშუალო კავშირშია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ზედამხედველობის გაწევის ფუნქციის შესრულებასთან, შედის ისეთი საკითხები, როგორიცაა სხვა ინფორმაციაში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობები, რომლებიც გასწორდა.

გ28. იმ საკითხების გარდა, რომელთა შესახებაც უკვე ინფორმირებულები არიან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, 16(ა)-(დ) პუნქტების მოთხოვნებისა და მათ გამოყენებასთან დაკავშირებული მასალის შესაბამისად (რომელიც მოცემულია `გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის~ ნაწილში), აუდიტორს უფლება აქვს სხვა საკითხების შესახებაც მიაწოდოს მათ ინფორმაცია, კერძოდ, რომლებიც განხილული იყო გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ ან მასთან ერთად, თუ დანიშნული იყო გარიგების ხარისხის მიმომხილველი.

აუდიტორის დამოუკიდებლობა (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ29. აუდიტორს მოეთხოვება იმ სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვა, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვ-

21. ასს 700 (გადასინჯული), 41-ე პუნქტი.

22. ასს 300 - `*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა*~, პუნქტი გ15.

ნების, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს.[23]

გ30. ინფორმაცია ურთიერთობებისა და სხვა საკითხების შესახებ, ასევე იმის თაობაზე, რა რეაგირება მოახდინეს დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილ ისეთ საფრთხეებზე, რომლებიც არ არის მისაღები დონის, განსხვავებული იქნება გარიგების კონკრეტული გარემოებების მიხედვით, მაგრამ, საზოგადოდ, შეეხება დამოუკიდებლობის მიმრთ შექმნილ საფრთხეებს, საფრთხეების შესამცირებლად გატარებულ დამცავ ზომებსა და ქმედებებს, რომლებიც განხორციელდა საფრთხეების წარმომქმნელი გარემოებების თავიდან მოსაცილებლად.

გ31. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, ან კანონმდებლობა შეიძლება ასევე განსაზღვრავდეს კონკრეტულ ინფორმაციას, რომელთა შესახებაც უნდა ეცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმ შემთხვევაში, როდესაც გამოვლინდება დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დარღვევა. მაგალითად, ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსი (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი)* მოითხოვს, რომ აუდიტორმა წერილობით მიაწოდოს ინფორმაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ნებისმიერი დარღვევისა და ფირმის მიერ გატარებული ან დაგეგმილი გასატარებელი გამოსასწორებელი ზომების შესახებ.[24]

გ32. აუდიტორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ინფორმირების მოთხოვნები, რომლებიც ეხება საფონდო ბირჟაზე კოტირებულ სუბიექტებს, შეიძლება შესაფერისი იყოს ზოგიერთი სხვა სუბიექტების შემთხვევაშიც, განსაკუთრებით ისეთი სუბიექტისთვის, რომელიც შეიძლება მნიშვნელოვან საზოგადოებრივ დაინტერესების პირს წარმოადგენდეს, მისი საქმიანობის სპეციფიკიდან და მასშტაბებიდან გამომდინარე, ასევე იმის გამო, რომ ჰყავს მრავალრიცხოვანი და ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეები. ამგვარი სუბიექტების მაგალითებია საფინანსო დაწესებულებები (როგორიცაა ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები და საპენსიო ფონდები) და სხვა სუბიექტები, კერძოდ, საქველმოქმედო ორგანიზაციები. მეორე მხრივ, შეიძლება ისეთი სიტუაციებიც არსებობდეს,

---

23. ასს 200 - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~, მე-14 პუნქტი.

24. იხ. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსის მ400.80–მ400.82 და მ400.84 პუნქტები.

როდესაც დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული საკითხების ინფორმირება შეიძლება მიზანშეწონილი არ იყოს, მაგალითად, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შესაბამისი ფაქტების შესახებ ინფორმაცია მიიღეს მმართველობითი საქმიანობიდან. ასეთი რამ განსაკუთრებით მაშინ არის მოსალოდნელი, როდესაც სუბიექტს მესაკუთრე მართავს, ხოლო აუდიტორის ფირმა და ქსელის ფირმები აუდიტის დამკვეთს პრაქტიკულად არ უწევენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარდა სხვა მომსახურებას.

დამატებითი საკითხები (იხ. მე-3 პუნქტი)

გ33. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მხრიდან ხელმძღვანელობის ზედამხედველობის გაწევა მოიცავს იმის უზრუნველყოფას, რომ სუბიექტმა შექმნას, დანერგოს და მუდმივად ამუშაოს სათანადო შიდა კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც დაკავშირებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობასთან, ოპერაციების ეფექტურობასა და ეფექტიანობასთან და მოქმედი კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველყოფასთან.

გ34. აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი საკითხები, რომლებიც აუცილებელი არ არის, ეხებოდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის გაწევას, მაგრამ, ამის მიუხედავად, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვანი იქნება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ვალდებულებების შესრულებისთვის, რომლებიც ეხება სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობას, ან სუბიექტის ვალდებულებების შესრულებისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია მისი ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფასთან. ამგვარი საკითხები შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად მნიშვნელოვან საკითხებს, რომლებიც ეხება სუბიექტის მართვის სტრუქტურას ან მმართველობით პროცესებს; ასევე უმაღლესი ხელმძღვანელობის მიერ სათანადო ავტორიზაციის გარეშე მიღებულ მნიშვნელოვან გადაწყვეტილებებს ან გატარებულ ზომებს.

გ35. იმის დასადგენად, გააცნოს თუ არა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დამატებითი საკითხები, აუდიტორს შეუძლია შესაფერისი დონის ხელმძღვანელობასთან ერთად განიხილოს ასეთი ტიპის საკითხები, რომლებიც მისთვის ცნობილი გახდა აუდიტის პროცესში, თუ ამის გაკეთება მიზანშეწონილია კონკრეტულ გარემოებებში.

გ36. თუკი აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ინფორმაციას მიაწვდის ამა თუ იმ დამატებითი საკითხის შესახებ, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მათთვის იმის ინფორმირებაც, რომ:

ა) ასეთი საკითხების გამოვლენა და მათი ინფორმირება დაკავშირებულია მხოლოდ აუდიტის მიზანთან, რაც მდგომარეობს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებაში;

ბ) კონკრეტულად მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით არანაირი სხვა პროცედურა არ ჩატარებულა, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებისთვის აუცილებელი პროცედურების გარდა; და

გ) არანაირი პროცედურა არ ჩატარებულა იმის გამოსავლენად, არსებობს თუ არა სხვა ანალოგიური საკითხები.

ინფორმირების პროცესი

ინფორმირების პროცედურის განსაზღვრა (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ37. აუდიტორის პასუხისმგებლობის, აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების და გასაცვლელი ინფორმაციის სავარაუდო ზოგადი შინაარსის შესახებ ნათლად და გარკვევით ინფორმირება ხელს უწყობს ორმხრივი ეფექტიანი კომუნიკაციის საფუძვლის შექმნას.

გ38. გარდა ამისა, ორმხრივ ეფექტიან კომუნიკაციის პროცესს შეიძლება ხელი შეუწყოს ისეთი საკითხების განხილვამ, როგორიცაა, მაგალითად:

- ინფორმირების მიზანი. როდესაც მიზანი ნათელია, აუდიტორი და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები უკეთ მიაღწევენ ურთიერთგაგებას შესაბამის საკითხებსა და ინფორმაციის გაცვლის პროცესიდან გამომდინარე მოსალოდნელ ქმედებებზე;
- რა ფორმით მოხდება ინფორმირება;
- კონკრეტულ საკითხებზე ინფორმირების პროცესში რომელი პირი (პირები) მიიღებს (მიიღებენ) მონაწილეობას გარიგების გუნდიდან და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებიდან;
- აუდიტორის მოლოდინი იმის შესახებ, რომ ინფორმაციის გაცვლის პროცესი იქნება ორმხრივი და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუდიტორს გააცნობენ საკითხებს, რომლებსაც ისინი მიიჩნევენ აუდიტისთვის შესაფერისად, მაგალითად იმ სტრატეგიულ გადაწყვეტილებებს, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა იქონიოს აუდიტის პროცე-

დურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, ინფორმაციას სავარაუდო ან გამოვლენილ თაღლითობის შემთხვევებსა და უმაღლესი ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან ან კომპეტენციასთან დაკავშირებულ ეჭვებს;

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის აუდიტორის მიერ მიწოდებულ საკითხებთან დაკავშირებით ზომების გატარებისა და გატარებული ზომების შედეგების შესახებ აუდიტორის ინფორმირების პროცედურა;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ აუდიტორისთვის მიწოდებულ საკითხებთან დაკავშირებით ზომების გატარებისა და გატარებული ზომების შედეგების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პროცედურა.

გ39. ინფორმირების (ინფორმაციის გაცვლის) პროცესი განსხვავებული იქნება სხვადასხვა გარემოებაში, მათ შორის, დამოკიდებული იქნება სუბიექტის სიდიდესა და მართვის სტრუქტურაზე, როგორ მუშაობენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები და ასევე აუდიტორის შეხედულებაზე, ინფორმირებას დაქვემდებარებული საკითხების მნიშვნელობასთან დაკავშირებით. თუ სირთულეები ჩნდება ეფექტური ორმხრივი საინფორმაციო კავშირის დამყარებაში, ეს შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ საინფორმაციო კავშირი აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის აუდიტის მიზნის შესაფერისი არ არის. (იხ. პუნქტი გ52)

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ40. მცირე სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება შეიძლება უფრო ნაკლებად ფორმალური სახით მოხდეს, ვიდრე საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან მსხვილი სუბიექტების შემთხვევაში.

ხელმძღვანელობის ინფორმირება

გ41. ხელმძღვანელობასთან ერთად ბევრი საკითხის განხილვა შესაძლებელია სამუშაო ფორმატში აუდიტის მსვლელობისას, მათ შორის ისეთი საკითხების, რომლებიც, წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად, უნდა მიეწოდოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. ასეთი განხილვები ადასტურებს ხელმძღვანელობის აღმასრულებელ პასუხისმგებლობას სუბიექტის საქმიანობის განხორციელებაზე, კერძოდ, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე.

გ42. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის გარკვეული საკითხების ინფორმირებამდე, აუდიტორს უფლება აქვს, ისინი ჯერ ხელმძღვანელობასთან განიხილოს, თუკი ამის გაკეთება მიზანშეწონილი იქნება. მაგალითად, შეიძლება მიზანშეწონილი არ იყოს ხელმძღვანელობასთან ისეთი საკითხების განხილვა, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის კომპეტენციას ან პატიოსნებას. ხელმძღვანელობის აღმასრულებელი პასუხისმგებლობის დადასტურების გარდა, ასეთმა პირველადმა განხილვებმა შეიძლება ნათელი მოჰფინოს ფაქტებსა და პრობლემატურ საკითხებს და ხელმძღვანელობას მისცეს დამატებითი ინფორმაციისა და ახსნა-განმარტებების მიწოდების საშუალება. ანალოგიურად, თუ სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება, აუდიტორს უფლება აქვს, საკითხები ჯერ შიდა აუდიტორთან განიხილოს და შემდეგ აცნობოს მათ შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

მესამე მხარეთა ინფორმირება

გ43. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება კანონმდებლობით ევალებოდეს ან თვითონ გაუჩნდეთ სურვილი, რომ მესამე მხარეებს, მაგალითად ბანკებს ან გარკვეულ მარეგულირებელ ორგანოებს, მიაწოდონ აუდიტორისგან წერილობით მიღებული შეტყობინებების ასლები. ზოგიერთ შემთხვევაში, მესამე მხარეებისთვის ინფორმაციის გამჟღავნება შეიძლება უკანონო იყოს ან სხვაგვარად არ იყოს მიზანშეწონილი. როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მომზადებული ინფორმაცია მიეწოდება მესამე მხარეებს, შეიძლება კონკრეტულ გარემოებებში მნიშვნელოვანი იყოს მესამე მხარეებისთვის იმის მითითებაც, რომ ეს ინფორმაცია მათთვის არ ყოფილა მომზადებული, მაგალითად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან წერილობით მისაწოდებელ ინფორმაციაში შეიძლება მიეთითოს, რომ:

ა) მიწოდებული ინფორმაცია მომზადებულია მხოლოდ და მხოლოდ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების და, სადაც შესაფერისია, ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და ჯგუფის აუდიტორის სარგებლობისთვის და ამ ინფორმაციას არ უნდა დაეყრდნონ მესამე მხარეები;

ბ) აუდიტორი თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას მესამე მხარეების მიმართ; და

გ) არსებობს შეზღუდვები მესამე მხარეებისთვის ინფორმაციის გამჟღავნებაზე ან გავრცელებაზე.

გ44. ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით ევალებოდეს, მაგალითად:

- მარეგულირებელ ან სამართალდამცავ ორგანოს მიაწოდოს ინფორმაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული გარკვეული საკითხების შესახებ. მაგალითად, ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტორს ევალება შესაბამისი ორგანოების ინფორმირება გამოვლენილი დამახინჯებების შესახებ, როდესაც ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ ზომებს სიტუაციის გამოსასწორებლად;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მომზადებული გარკვეული ანგარიშების ასლები წარუდგინოს შესაბამის მარეგულირებელ ან საფინანსო ორგანოებს, ან სხვა ორგანოებს, როგორიცაა ხელისუფლების ცენტრალური ორგანო - სახელმწიფო სექტორის ზოგიერთი სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში; ან
- ყველასთვის ხელმისაწვდომი გახადოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მომზადებული ანგარიშები.

გ45. თუ აუდიტორს კანონმდებლობა არ ავალდებულებს, აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მიწოდებული წერილობითი შეტყობინებების ასლების გადაცემას მესამე მხარეებისთვის, სხვა შემთხვევაში, აუდიტორს ამის გაკეთებამდე შეიძლება დასჭირდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინასწარი თანხმობა.

ინფორმირების ფორმები (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ46. ეფექტიან ინფორმირებაში შეიძლება იგულისხმებოდეს სტრუქტურული პრეზენტაციები და წერილობითი შეტყობინებები, ასევე ნაკლებად ფორმალური საინფორმაციო კავშირები, განხილვების ჩათვლით. აუდიტორს, მე-19 და მე-20 პუნქტებში განხილული საკითხების გარდა, სხვა საკითხების ინფორმირება შეუძლია სიტყვიერად ან წერილობით. წერილობით ინფორმირებაში შეიძლება შედიოდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის გაგზავნილი გარიგების წერილი.

გ47. კონკრეტული საკითხის მნიშვნელობის გარდა, ინფორმირების ფორმაზე (მაგალითად, ინფორმაციას სიტყვიერად მიაწვდის თუ წერილობით, დეტალურ ინფორმაციას მიაწვდის თუ მოკლე მიმოხილვას და ინფორმირება რაიმე სტრუქტურული წესით განხორციელდება

თუ არა) შეიძლება გავლენა იქონიოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორიცაა:

- განხილული საკითხი აისახება თუ არა აუდიტორის დასკვნაში. მაგალითად, როდესაც აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმაცია უნდა აისახოს აუდიტორის დასკვნაში, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხების შესახებ წერილობითი ფორმით ინფორმირება;
- დამაკმაყოფილებლად გადაწყდა საკითხი თუ არა;
- მანამდე ხელმძღვანელობას ეცნობა თუ არა ამ საკითხის შესახებ;
- სუბიექტის სიდიდე, საქმიანობის სტრუქტურა, კონტროლის გარემო და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა;
- სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების შემთხვევაში, აუდიტორი იმავდროულად ატარებს თუ არა სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსაც;
- სამართლებრივი მოთხოვნები. ზოგიერთ იურისდიქციაში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წერილობითი ინფორმირება მოითხოვება ადგილობრივი კანონმდებლობით დადგენილი ფორმით;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მოლოდინები, მათ შორის, შეთანხმებები პერიოდული შეხვედრების ან აუდიტორთან საინფორმაციო კავშირის ორგანიზების შესახებ;
- რა მოცულობისა და სიხშირის არის აუდიტორის მიმდინარე კონტაქტები და დიალოგი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;
- მნიშვნელოვანი ცვლილებები მოხდა თუ არა მმართველი ორგანოს შემადგენლობაში.

გ48. როდესაც რაიმე მნიშვნელოვანი საკითხი იხილება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ ერთ-ერთ პირთან, მაგალითად აუდიტის კომიტეტის თავმჯდომარესთან, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ მოკლე ინფორმაცია შეიტანოს შემდგომ შეტყობინებებში, რათა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ ყველა პირს ჰქონდეს სრული და დაბალანსებული ინფორმაცია.

ინფორმირების დრო (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ49. აუდიტის მსვლელობისას დროული კომუნიკაცია ხელს უწყობს ჯანსაღ ორმხრივ დიალოგს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პი-

რებსა და აუდიტორს შორის. თუმცა, ინფორმირებისთვის შესაფერისი დრო განსხვავებული იქნება ცალკეული აუდიტისთვის შესაფერისი კონკრეტული გარემოებებისდა მიხედვით. შესაფერის გარემოებებში იგულისხმება კონკრეტული საკითხის მნიშვნელობა და ხასიათი, ასევე ის ზომები, რომლებსაც მოსალოდნელია, რომ გაატარებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები. მაგალითად:

- დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხების ინფორმირება ხშირად შეიძლება განხორციელდეს აუდიტის გარიგების ადრეულ სტადიებზე, ხოლო პირველი აუდიტის დროს - გარიგების პირობებზე შეთანხმებისას;

- შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა პირველივე შესაძლებლობისთანავე აცნობოს იმ მნიშვნელოვანი სირთულეების შესახებ, რომლებსაც წააწყდა აუდიტის მსვლელობისას, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეძლებენ აუდიტორის დახმარებას აღნიშნული სირთულის გადალახვაში, ან მოსალოდნელია, რომ ეს გამოიწვევს მოსაზრების მოდიფიცირებას. ანალოგიურად, აუდიტორს შეუძლია პირველივე შესაძლებლობისთანავე აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს სიტყვიერად აუდიტორის მიერ შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ, სანამ წერილობით მოახდენს იმავე საკითხების ინფორმირებას ასს 265[25]-ის მოთხოვნის თანახმად;

- თუ ასს 701 გამოიყენება, აუდიტორს შეუძლია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთათვის წინასწარი მოსაზრებების მიწოდება აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, როდესაც მათთან ერთად განიხილავს აუდიტის დაგეგმილ მასშტაბსა და ვადებს (იხ. პუნქტი გ13); გარდა ამისა, შეუძლია უფრო ხშირად მიმართოს მათ ამგვარი საკითხების დამატებით განსახილველად, როდესაც ინფორმაციას მიაწვდის აუდიტის შედეგად მოპოვებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ;

- დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული საკითხების ინფორმირება შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ნებისმიერ დროს, როდესაც აუდიტორი დეტალურად იხილავს დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილ საფრთხეებს და საკითხს იმის თაობაზე, რა რეაგირება უნდა მოახდინონ დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილ ისეთ საფრთხეებზე, რომლებიც არ არის მისაღები დონის, მაგალითად, როდესაც იხილავენ არააუდიტორული მომსახუ-

[25] ასს 265, პუნქტები მე-9 და გ14.

რების გაწევის გარიგებაზე დათანხმების საკითხს, ასევე საბოლოო შემაჯამებელი განხილვის დროს;

- საბოლოო შემაჯამებელი განხილვის დროს ასევე შესაძლებელია აუდიტის შედეგების განხილვაც, მათ შორის, სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ აუდიტორის შეხედულებების;
- თუ ტარდება როგორც საერთო დანიშნულების, ისე სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ინფორმირების ვადების კოორდინირება.

გ50. ინფორმირების დროსთან შეიძლება დაკავშირებული იყოს სხვა ფაქტორებიც, მაგალითად:

- აუდიტირებული სუბიექტის სიდიდე, იურიდიული სტრუქტურა, კონტროლის გარემო და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა;
- ნებისმიერი სამართლებრივი ვალდებულება, რომელიც ეხება დადგენილ ვადებში გარკვეული საკითხების ინფორმირებას;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მოლოდინები, მათ შორის, შეთანხმებები პერიოდული შეხვედრების ან აუდიტორთან საინფორმაციო კავშირის ორგანიზების შესახებ;
- მომენტი, როდესაც აუდიტორი დაადგენს გარკვეულ საკითხებს, მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დროულად ვერ გამოავლინოს ესა თუ ის პრობლემა (მაგალითად, კანონთან შეუსაბამობა) პრევენციული ზომის გატარების მიზნით, მაგრამ ამ საკითხის შესახებ ინფორმირებით შეიძლება შესაძლებელი გახდეს გამოსასწორებელი ზომის მიღება.

ინფორმირების პროცესის ადეკვატურობა (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ51. აუდიტორს არ სჭირდება სპეციფიკური პროცედურების შემუშავება აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ორმხრივი საინფორმაციო კავშირის შეფასების განსამტკიცებლად. ამგვარი შეფასება შეიძლება უფრო ეფუძნებოდეს სხვა მიზნით ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგებზე დაკვირვებებს. დაკვირვებები შეიძლება მოიცავდეს:

- აუდიტორის მიერ დაყენებული საკითხების პასუხად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ გატარებული ზომების მისაღებობასა და დროულობას. იმ შემთხვევაში, თუ წინა ინფორმირების დროს დაყენებული მნიშვნელოვანი საკით-

ხები ეფექტურად ვერ მოგვარდა, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა გაარკვიოს, რატომ არ გატარდა სათანადო ზომა და განიხილოს ამ პრობლემაზე კიდევ ერთხელ ყურადღების გამახვილების შესაძლებლობა. ამით თავიდან აიცილებს ისეთი შთაბეჭდილების შექმნის რისკს, რომ აუდიტორი დაკმაყოფილდა იმით, როგორც მოგვარდა საკითხი, ან თითქოს საკითხი აღარ არის მნიშვნელოვანი;

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების აშკარა გულწრფელობას აუდიტორთან კომუნიკაციის დროს;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სურვილსა და შესაძლებლობას, შეხვდნენ აუდიტორს ხელმძღვანელობის დასწრების გარეშე;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების აშკარა უნარს, სრულად გაიაზრონ აუდიტორის მიერ დაყენებული საკითხები, მაგალითად, რა დონეზე შეუძლიათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს პრობლემატური საკითხების გამოკვლევა და მათთვის მიცემული რეკომენდაციების არსის ჩაწვდომა;
- სირთულე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ურთიერთგაგების მიღწევაში, ინფორმირების ფორმების, ვადებისა და მათთვის მისაწოდებელი ინფორმაციის სავარაუდო ზოგად შინაარსთან დაკავშირებით;
- იმ შემთხვევაში, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ზოგიერთი ან ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში, მათი აშკარა ინფორმირებულობა იმის შესახებ, აუდიტორთან განხილული საკითხები რამდენად ახდენს გავლენას სუბიექტის მართვასთან დაკავშირებულ მათ ფართო პასუხისმგებლობაზე, ასევე, ხელმძღვანელობის ზედამხედველობასთან დაკავშირებულ მათ პასუხისმგებლობაზე;
- ორმხრივი კომუნიკაცია აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის აკმაყოფილებს თუ არა მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს.

გ52. როგორც მე-4 პუნქტშია აღნიშნული, ორმხრივი კომუნიკაცია ეხმარება როგორც აუდიტორს, ისე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. გარდა ამისა, ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად, სუბიექტის კონტროლის გარემოს ერთ-ერთ ელემენტს[26] წარმოადგენს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების თანა-

[26] ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-3 დანართი.

მონაწილეობა, მათ შორის, მათი ურთიერთქმედება შიდა აუდიტის განყოფილებასთან (თუკი ასეთი არსებობს) და გარე აუდიტორებთან. არაადეკვატური ორმხრივი კომუნიკაცია შეიძლება მიანიშნებდეს არადამაკმაყოფილებელ კონტროლის გარემოზე და გავლენა იქონიოს არსებითი უზუსტობების რისკების აუდიტორისეულ შეფასებაზე. ასევე იარსებებს იმის რისკიც, რომ აუდიტორმა შეიძლება ვერ მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად.

გ53. თუ ორმხრივი კომუნიკაცია აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ადეკვატური არ არის და ამ სიტუაციის გამოსწორება შეუძლებელია, აუდიტორს უფლება აქვს, გაატაროს ისეთი ზომები, როგორიცაა:

- აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება, მასშტაბის შეზღუდვის საფუძველზე;
- იურიდიული კონსულტაციის მიღება სხვადასხვა სახის ზომების გატარების შედეგებთან დაკავშირებით;
- კომუნიკაცია მესამე მხარეებთან (მაგალითად, მარეგულირებელთან), ან მართვის სტრუქტურაში უფრო მაღალი დონის წარმომადგენლებთან, სუბიექტის ფარგლებს გარეთ, კერძოდ, საწარმოს მესაკუთრეებთან (მაგალითად, აქციონერებთან საერთო კრებაზე), ან პასუხისმგებელ მინისტრთან ან პარლამენტთან - სახელმწიფო სექტორში;
- უარის თქმა დავალების გაგრძელებაზე, თუ ამის გაკეთება ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით.

დოკუმენტაცია (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ54. სიტყვიერად ინფორმირებული საკითხების დოკუმენტაცია შეიძლება მოიცავდეს სუბიექტის მიერ მომზადებული ოქმების ასლს, რომელიც შენახული იქნება აუდიტის დოკუმენტაციის შემადგენელი ნაწილის სახით იმ შემთხვევაში, როდესაც ასეთი ოქმები წარმოადგენს ინფორმირებული საკითხების სათანადო ჩანაწერს.

1-ლი დანართი

(იხ. მე-3 პუნქტი)

ხმსს 1-ისა და სხვა ასს-ების სპეციფიკური მოთხოვნები, რომლებიც ეხება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას

ამ დანართში მითითებულია ხმსს 1[27]-ისა და სხვა ასს-ების პუნქტები, რომლებიც მოითხოვს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას სპეციფიკური საკითხების შესახებ. მოცემული ჩამონათვალი არ გამოდგება ასს-ების მოთხოვნების გათვალისწინებისა და სხვა შესაბამისი მასალის შემცვლელად, რომელსაც მოიცავს განყოფილება `გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა~.

- ხმსს 1 - `*ხარისხის მართვა ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს*~ _ პუნქტი 34(ე).
- ასს 240 - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*~ – პუნქტები 22-ე, 39(გ)(i) და 41-43-ე.
- ასს 250 (გადასინჯული) - `*კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს*~ – პუნქტები მე-15, მე-20 და 23-25-ე.
- ასს 265 - `*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ*~ – მე-9 პუნქტი.
- ასს 450 - `*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*~ – მე-12 და მე-13 პუნქტები.
- ასს 505 - `*გარე მხარეების დადასტურება*~ – მე-9 პუნქტი.
- ასს 510 - `*პირველი აუდიტის გარიგება – საწყისი ნაშთები*~ – მე-7 პუნქტი.
- ასს 540 (გადასინჯული) – *„საღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“*, 38-ე პუნქტი.
- ასს 550 - `*დაკავშირებული მხარეები*~ – 27-ე პუნქტი.

27. ხმსს 1 – *„ხარისხის მართვა ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.*

- ასს 560 - `*შემდგომი მოვლენები*~ – პუნქტები 7(ბ)-(გ), 10(ა), 13(ბ), 14(ა) და მე-17.
- ასს 570 (გადასინჯული) - `*ფუნქციონირებადი საწარმო*~ – 25-ე პუნქტი.
- ასს 600 - `*სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*~ – 49-ე პუნქტი.
- ასს 610 (გადასინჯული) - `*შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება*~ - მე-18 პუნქტი;
- ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - `*შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება*~ - მე-20 და 31-ე პუნქტები.
- ასს 700 (გადასინჯული) - `*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*~ - 46-ე პუნქტი.
- ასს 701 - `*აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*~ - მე-17 პუნქტი.
- ასს 705 (გადასინჯული) - `*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში* ~ – პუნქტები მე-12, მე-14, 23-ე და 30-ე.
- ასს 706 (გადასინჯული) - `*მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*~ – მე-12 პუნქტი.
- ასს 710 - `*შესადარისი ინფორმაცია – შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება*~ – მე-18 პუნქტი.
- ასს 720 (გადასინჯული) - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*~ - მე-17-19 პუნქტები.

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტები 16(ა), გ19-გ20)

სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები

ინფორმირება, რომელიც მოითხოვება 16(ა) პუნქტით და განხილულია გ19-გ20 პუნქტებში, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

სააღრიცხვო პოლიტიკა

- სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობა სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, ასევე იმის გათვალისწინებით, რომ აუცილებელია ინფორმაციის მიწოდების დანახარჯების დაბალანსება მოსალოდნელ სარგებელთან, რომელსაც, სავარაუდოდ, მიიღებენ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები. იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს მისაღები ალტერნატიული სააღრიცხვო პოლიტიკა, ინფორმირებულ საკითხებში შეიძლება შედიოდეს ფინანსური ანგარიშგების ის ელემენტები, რომლებზეც გავლენას ახდენს მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის არჩევა, ასევე ინფორმაცია ანალოგიური სუბიექტების მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.
- მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის პირველად შერჩევა და მასში შეტანილი ცვლილებები, მათ შორის, აღრიცხვა-ანგარიშგების მარეგულირებელი ახალი ოფიციალური დოკუმენტების გამოყენება. ინფორმირებული საკითხები შეიძლება მოიცავდეს: სააღრიცხვო პოლიტიკაში შეტანილი ცვლილების მიღების დროისა და მეთოდის გავლენას სუბიექტის მიმდინარე და მომავალ მოგებაზე; ასევე, სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილების შეტანის დრო აღრიცხვა-ანგარიშგების მარეგულირებელი, მოსალოდნელი ახალი ოფიციალური დოკუმენტების მოთხოვნების გათვალისწინებით.
- მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გავლენა საკამათო ან ახალ სფეროებზე (ან ისეთ სფეროებზე, რომლებიც დამახასიათებელია მხოლოდ რომელიმე დარგისთვის, განსაკუთრებით, როდესაც არ არსებობს ავტორიტეტული მითითებები ან კონსენსუსი).
- ოპერაციების შესრულების დროის გავლენა იმ პერიოდზე, რომელშიც ისინია ასახული.

სააღრიცხვო შეფასებები და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები

- ასს 540-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართში განხილული საკითხები, რომელთა შესახებ ინფორმირება შესაძლოა გაითვალისწინოს აუდიტორმა სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივ ასპექტებთან დაკავშირებით, რომლებიც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებებსა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან.

ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია

- ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებულ განსაკუთრებით მგრძნობიარე ინფორმაციის ფორმულირებასთან დაკავშირებული საკითხები და ჩატარებული შესაბამისი მსჯელობები (მაგალითად, ინფორმაცია, რომელიც ეხება ამონაგების აღიარებას, ანაზღაურებას, ფუნქციონირებად საწარმოს, შემდგომ მოვლენებსა და პირობით მოვლენებს).
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაციის საერთო ნეიტრალობა, უცვლელობა და წარმოდგენილია თუ რა ნათლად და გასაგებად.

დაკავშირებული საკითხები

- მნიშვნელოვანი რისკების, ზემოქმედებისა და განუსაზღვრელობების სავარაუდო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, როგორიცაა, მაგალითად მოსალოდნელი სასამართლო პროცესი, რის შესახებაც ინფორმაცია წარმოდგენილია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- რა დონეზე ახდენს გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე არაორდინარული ოპერაციები, რომლებიც სუბიექტის ჩვეული საქმიანობისთვის არ არის დამახასიათებელი, ან სხვა მხრივ ჩანს უჩვეულო. ამგვარი საკითხების ინფორმირებით შეიძლება გამოვლინდეს:
    - პერიოდის განმავლობაში აღიარებული ერთჯერადი (არაგანმეორებადი) თანხები;
    - რა დონეზე ხდება ასეთი ოპერაციების ცალ-ცალკე ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში;
    - ამგვარი ოპერაციები ხომ არ იყო გამიზნული რაიმე კონკრეტული სააღრიცხვო ან საგადასახადო მიდგომის გამოსაყენებლად, ან კონკრეტული სამართლებრივი თუ მარეგულირებელი მიზნის მისაღწევად;
    - ამგვარი ოპერაციების ფორმა ზედმეტად რთული ხომ არ ჩანს, ან მათი სტრუქტურირებისთვის ხელმძღვანელობამ ფართო კონსულტაციები ხომ არ მიიღო;

- ხელმძღვანელობა ყურადღებას უფრო მეტად კონკრეტული სააღრიცხვო მიდგომის აუცილებლობაზე ხომ არ ამახვილებს, ვიდრე ოპერაციის ეკონომიკურ შინაარსზე.

- ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებებზე, მათ შორის, მეთოდი (საფუძველი), რომლის მიხედვითაც სუბიექტი ადგენს მატერიალური და არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადებს. ინფორმირების დროს შეიძლება განიმარტოს, როგორ შეირჩა საბალანსო ღირებულებაზე გავლენის მქონე ფაქტორები და სხვა ფაქტორების შერჩევა რა გავლენას იქონიებდა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
- უზუსტობების შესწორება შერჩევით, მაგალითად ისეთი უზუსტობების შესწორება, რის შედეგადაც გაიზრდება საანგარიშგებო მოგება, მაგრამ არა ისეთი უზუსტობების, რომელთა გასწორების შედეგადაც შემცირდება საანგარიშგებო მოგება.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 265

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 265-ის მოქმედების სფერო 1-3

ძალაში შესვლის თარიღი 4

მიზანი 5

განმარტებები 6

მოთხოვნები 7-11

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

იმის განსაზღვრა, გამოვლინდა თუ არა ნაკლოვანებები შიდა კონტროლის სისტემაში გ1-გ4

შიდა კონტროლის სისტემის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები გ5-გ11

ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ გ12-გ30

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 265 - `*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ*~ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~ - ერთად.

შესავალი

ასს 265-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას სათანადოდ მიაწოდოს ინფორმაცია, აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ. მოცემული ასს აუდიტორისთვის არ ადგენს დამატებით ან იმაზე მეტ პასუხისმგებლობას შიდა კონტროლის შესწავლასა და კონტროლის ტესტების შემუშავებასა და ჩატარებასთან დაკავშირებით, რასაც ითვალისწინებს ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[1] და ასს 330[2]. ასს 260 (გადასინჯული)[3] ადგენს უფრო დეტალურ მოთხოვნებსა და მითითებებს აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების შესახებ აუდიტთან დაკავშირებით.

2. აუდიტორს მოეთხოვება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების დროს.[4] ამ რისკების შეფასებისას აუდიტორი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას იხილავს არა იმიტომ, რომ მოსაზრება გამოთქვას შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ, არამედ იმიტომ რომ განსაზღვროს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები. აუდიტორმა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კონტროლის ნაკლოვანებები შეიძლება გამოავლინოს არა მხოლოდ რისკების შეფასების პროცესში, არამედ აუდიტის ნებისმიერ სხვა სტადიაზე. მოცემულ ასს-ში კონკრეტულად არის განსაზღვრული, რა სახის გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ უნდა აცნობოს აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობა.

3. წინამდებარე ასს-ის არც ერთი დებულება ხელს არ უშლის აუდიტორს იმაში, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას აცნობოს შიდა კონტროლთან დაკავშირებული

---

1. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“*, პუნქტები 12(გ) და (ნ), ასევე 21_27-ე პუნქტები.
2. ასს 330 _ *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.*
3. ასს 260 (გადასინჯული) _ *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“.*
4. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 21-ე პუნქტი. გ90-გ95 პუნქტებში მოცემულია მითითებები აუდიტისთვის შესაფერის კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებით.

სხვა ისეთი საკითხებიც, რომლებიც აუდიტორმა გამოავლინა აუდიტის პროცესში.

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზანი

5. აუდიტორის მიზანია, სათანადოდ მიაწოდოს ინფორმაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას აუდიტის პროცესში სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ისეთი ნაკლოვანებების შესახებ, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ მათ ყურადღებას იმსახურებს.

განმარტებები

6. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:

   ა) შიდა კონტროლის ნაკლოვანება – ნაკლოვანება, რომელიც იმ შემთხვევაში არსებობს, როდესაც:

      (i) კონტროლის პროცედურა ისეთნაირად შემუშავდა, დაინერგა ან ფუნქციონირებს, რომ ვერ უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან აცილებას, ან გამოვლენასა და გამოსწორებას; ან

      (ii) არ არსებობს კონტროლის პროცედურა, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და გამოსასწორებლად.

   ბ) შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება - შიდა კონტროლის ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებათა ერთობლიობა, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ყურადღებას (იხ. პუნქტი გ5).

მოთხოვნები

7. აუდიტორმა აუდიტის პროცესში ჩატარებული სამუშაოს საფუძველზე უნდა განსაზღვროს, გამოავლინა თუ არა ერთი ან მეტი ნაკლოვანება შიდა კონტროლის სისტემაში. (იხ: პუნქტები გ1-გ4)

8. თუ აუდიტორმა გამოავლინა ერთი ან მეტი ნაკლოვანება შიდა კონტროლის სისტემაში, მან აუდიტის პროცესში ჩატარებული სამუშაოს საფუძველზე უნდა განსაზღვროს, არის თუ არა ისინი, ცალკ-ცალკე ან ერთობლივად, მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები. (იხ: პუნქტები გ5-გ11)

9. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დროულად უნდა აცნობოს წერილობით აუდიტის პროცესში შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ. (იხ: პუნქტები გ12-გ18, გ27)

10. გარდა ამისა, აუდიტორმა შესაფერისი პასუხისმგებლობის დონის ხელმძღვანელობასაც დროულად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია: (იხ: პუნქტები გ19, გ27)

    ა) წერილობითი ფორმით შიდა კონტროლის სისტემის ისეთ ნაკლოვანებებზე, რომელთა შესახებ უკვე აცნობა ან აპირებს, რომ აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, თუ კონკრეტულ გარემოებებში მიზანშეწონილი არ იქნებოდა პირდაპირ ხელმძღვანელობის ინფორმირება; და (იხ: პუნქტები გ14, გ20-გ21)

    ბ) აუდიტის პროცესში შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილ ისეთ სხვა ნაკლოვანებებთან დაკავშირებით, რომელთა შესახებ არ ყოფილა ინფორმირებული ხელმძღვანელობა სხვა მხარეთა მიერ და, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს ხელმძღვანელობის ყურადღებას. (იხ: პუნქტები გ22-გ26)

11. აუდიტორმა შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ წერილობით შეტყობინებაში უნდა გაითვალისწინოს:

    ა) ამ ნაკლოვანებების აღწერა და მათი სავარაუდო ზემოქმედების განმარტება; და (იხ: პუნქტი გ28)

    ბ) საკმარისი ინფორმაცია, რომელიც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას შესაძლებლობას მისცემს, გაიგონ ამ შეტყობინების კონტექსტი. კერძოდ, აუდიტორმა უნდა განმარტოს, რომ: (იხ: პუნქტები გ29-გ30)

        (i) აუდიტის მიზანი იყო აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმა;

        (ii) აუდიტი ითვალისწინებდა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუა-

ლებების განხილვას ისეთი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრის მიზნით, რომლებიც კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია და არა შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმის მიზნით; და

(iii) ინფორმირებული საკითხები შემოიფარგლება მხოლოდ იმ ნაკლოვანებებით, რომლებიც აუდიტორმა გამოავლინა აუდიტის პროცესში და, აუდიტორის აზრით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ მათ შესახებ აუცილებლად უნდა იყვნენ ინფორმირებულები მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

იმის განსაზღვრა, გამოვლინდა თუ არა ნაკლოვანებები შიდა კონტროლის სისტემაში (იხ: მე-7 პუნქტი)

გ1. იმის დასადგენად, გამოავლინა თუ არა აუდიტორმა ერთი ან მეტი ნაკლოვანება შიდა კონტროლის სისტემაში, აუდიტორს შეუძლია მოპოვებული მონაცემებიდან სათანადო დონის ხელმძღვანელობასთან ერთად განიხილოს შესაბამისი ფაქტები და გარემოებები. ასეთი განხილვა აუდიტორს შესაძლებლობას აძლევს, ხელმძღვანელობის ყურადღება დროულად გაამახვილოს ისეთი ნაკლოვანებების არსებობაზე, რომელთა შესახებ ხელმძღვანელობას მანამდე შეიძლება არაფერი არ სცოდნოდა. მოპოვებული მონაცემების განხილვისთვის შესაფერისია ხელმძღვანელობის ის დონე, რომელიც კარგად იცნობს შიდა კონტროლის ამ პრობლემატურ ნაწილს და აქვს იმის უფლებამოსილება, რომ გაატაროს გამოსასწორებელი ზომა შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნებისმიერი ნაკლოვანების მიმართ. ზოგიერთ ვითარებაში, შეიძლება არ იყოს მიზანშეწონილი, რომ აუდიტორმა მოპოვებული მონაცემები განიხილოს პირდაპირ ხელმძღვანელობასთან, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ მოპოვებული მონაცემები, სავარაუდოდ, ეჭვქვეშ დააყენებს ხელმძღვანელობის პატიოსნებას ან კომპეტენციას (იხ: პუნქტი გ20).

გ2. აუდიტის პროცესში მოპოვებული მონაცემებიდან გარკვეული ფაქტებისა და გარემოებების ხელმძღვანელობასთან განხილვისას, აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს სხვა შესაბამისი ინფორმაცია, რომელსაც შემდგომში გამოიკვლევს, როგორიცაა:

- ამ ნაკლოვანებების ფაქტობრივი ან სავარაუდო მიზეზების ხელმძღვანელობისეული გაგება;
- ისეთი ნაკლოვანებებით განპირობებული გამონაკლისები შიდა კონტროლის მუშაობაში, რომლებიც შეიძლება შენიშნული ჰქონდა ხელმძღვანელობას, მაგალითად უზუსტობები, რომელთა თავიდან აცილება ვერ შეძლო შესაბამისი საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის კონტროლის საშუალებებმა;
- ხელმძღვანელობის მხრიდან წინასწარი მინიშნება აუდიტორის მიერ მოპოვებულ მონაცემებზე მისი სავარაუდო რეაგირების ზომების შესახებ.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ3. მართალია, მცირე და მსხვილ სუბიექტებში მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურების განმსაზღვრელი პრინციპები თითქმის მსგავსია, მაგრამ განსხვავებული იქნება მათ შესრულებასთან დაკავშირებული ფორმალიზების ხარისხი. გარდა ამისა, მცირე სუბიექტებმა შეიძლება დაასკვნან, რომ მათ არ სჭირდებათ გარკვეული ტიპის კონტროლის პროცედურები ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული კონტროლის მექანიზმების გამო. მაგალითად, ხელმძღვანელობის ექსკლუზიურმა უფლებამოსილებამ, გასცეს კრედიტი მომხმარებლებზე და დაამტკიცოს მნიშვნელოვანი შესყიდვები, შეიძლება უზრუნველყოს ეფექტური კონტროლი მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებსა და ოპერაციებზე, რის გამოც ნაკლებად ხდება აუცილებელი ან საერთოდ აღარ არის აუცილებელი უფრო დეტალური კონტროლის მექანიზმების არსებობა.

გ4. გარდა ამისა, მცირე სუბიექტებში ხშირად უფრო ცოტა თანამშრომელია დასაქმებული, რის გამოც შეიძლება უფრო შეზღუდული იყოს მოვალეობების დანაწილების ხარისხის პრაქტიკული შესაძლებლობა. ამასთან, მცირე სუბიექტში, რომელსაც მესაკუთრე მართავს, მესაკუთრე-მმართველმა შეიძლება უფრო შეძლოს ეფექტური ზედამხედველობის გაწევა, ვიდრე მსხვილ სუბიექტში. ასეთი მაღალი დონის ხელმძღვანელობის მხრიდან ზედამხედველობა აუცილებელია, რათა დაბალანსდეს ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლის დიდი შესაძლებლობა.

შიდა კონტროლის სისტემის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები
(იხ: პუნქტი 6(ბ) და მე-8)

გ5. შიდა კონტროლის სისტემის ნაკლოვანების ან ნაკლოვანებების ერთობლიობის მნიშვნელობა დამოკიდებულია არა მარტო იმაზე, ფაქტობრივად დაფიქსირდა თუ არა რაიმე უზუსტობა, არამედ იმის ალბათობაზეც, რომ შესაძლებელია წარმოიშვას უზუსტობა, ასევე ამ უზუსტობის შესაძლო სიდიდეზე. ამის გამო, მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები შეიძლება იმ შემთხვევაშიც არსებობდეს, როდესაც აუდიტორს არ გამოუვლენია უზუსტობები აუდიტის პროცესში.

გ6. როდესაც აუდიტორი ადგენს, შიდა კონტროლის ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებების ერთობლიობა წარმოქმნის თუ არა მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას, აუდიტორს შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა:

- იმ ნაკლოვანებების ალბათობა, რომლებიც მომავალში გამოიწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებით უზუსტობებს;
- შესაბამისი აქტივების ან ვალდებულებების მიდრეკილება დაკარგვისადმი ან თაღლითობისადმი;
- სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი სუბიექტურობა და სირთულე, როგორიცაა, მაგალითად სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები;
- ფინანსური ანგარიშგების თანხები, რომლებზეც გავლენას ახდენს შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები;
- იმ სამუშაოს მოცულობა, რომელიც შესრულდა ან შესაძლებელია, რომ შესრულდეს ანგარიშის ნაშთთან ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციებთან მიმართებაში, რომელზეც გავლენას ახდენს ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებები;
- კონტროლის პროცედურების მნიშვნელობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესისათვის, მაგალითად:
    - კონტროლისა და მონიტორინგის საერთო პროცედურები (როგორიცაა, ხელმძღვანელობის ზედამხედველობა);
    - კონტროლის პროცედურები თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე;
    - კონტროლის პროცედურები მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებაზე;
    - კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებზე;

- კონტროლის პროცედურები ისეთ ოპერაციებზე, რომლებიც სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილი არ არის;
- კონტროლის პროცედურები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე (მაგალითად, კონტროლის პროცედურები არატიპურ, არაგანმეორებად საბუღალტრო გატარებებზე);

- შიდა კონტროლის ნაკლოვანებებით განპირობებული, გამოვლენილი გამონაკლისების მიზეზი და სიხშირე;
- შიდა კონტროლის მოცემული ნაკლოვანების ურთიერთქმედება სხვა ნაკლოვანებებთან.

გ7. შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ინდიკატორები შეიძლება იყოს:

- მტკიცებულებები კონტროლის გარემოს არაეფექტურ ასპექტებთან დაკავშირებით, როგორიცაა, მაგალითად:
  - ნიშნები იმისა, რომ მნიშვნელოვანი ფინანსური ოპერაციები, რომლებშიც ხელმძღვანელობა ფინანსურადაა დაინტერესებული, სათანადოდ დეტალურად არ არის განხილული მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ;
  - ხელმძღვანელობის ისეთი თაღლითობის (არსებითის თუ უმნიშვნელოს) გამოვლენა, რომელიც თავიდან ვერ აიცილა სუბიექტის შიდა კონტროლმა;
  - ხელმძღვანელობის უუნარობა, გაატაროს სათანადო ზომები მისთვის ადრე ინფორმირებული მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად;
- სუბიექტის ფარგლებში რისკის შეფასების პროცესის არარსებობა, როდესაც მოსალოდნელი იყო, რომ ასეთი პროცესი, როგორც წესი, დანერგილი უნდა ყოფილიყო;
- მტკიცებულებები სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის არაეფექტურობაზე, მაგალითად ხელმძღვანელობის მიერ არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკის ვერგამოვლენა, რომელიც, აუდიტორის ვარაუდით, უნდა გამოევლინა სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესს;
- მტკიცებულებები გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით გატარებულ არაეფექტურ საპასუხო ზომებზე (მაგალითად, ასეთ რისკებთან დაკავშირებით კონტროლის პროცედურების არარსებობა);

- აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურებით გამოვლენილი ისეთი უზუსტობები, რომლებიც თავიდან ვერ აიცილა, ან ვერ გამოავლინა და გამოასწორა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემამ;
- მანამდე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების შესწორება, შეცდომით ან თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოსწორების ასახვის მიზნით;
- მტკიცებულებები ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ხელმძღვანელობის მხრიდან ზედამხედველობის გაწევის უუნარობაზე.

გ8. კონტროლის პროცედურები შეიძლება ისეთნაირად შემუშავდეს, რომ იმუშაოს ინდივიდუალურად ან ერთობლივად, რათა ეფექტურად მოხდეს უზუსტობების თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და გამოსწორება.[5] მაგალითად, მოთხოვნების კონტროლის პროცედურები შეიძლება შედგებოდეს როგორც ავტომატიზებული, ისე მანუალური კონტროლის პროცედურებისგან, რომლის მიზანია, ამ კონტროლის საშუალებებმა ერთობლივად თავიდან აიცილონ, ან გამოავლინონ და გამოასწორონ უზუსტობები ანგარიშის ნაშთში. შიდა კონტროლის ნაკლოვანება, თავისთავად, შეიძლება არ იყოს იმდენად მნიშვნელოვანი, რომ გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება. თუმცა, იმ ნაკლოვანებების ერთობლიობამ, რომლებიც გავლენას ახდენს ერთსა და იმავე ანგარიშის ნაშთზე ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაზე, მტკიცებაზე, ან სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტზე, შეიძლება უზუსტობების რისკი იმდენად გაზარდოს, რომ გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების წარმოშობა.

გ9. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობა შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს (განსაკუთრებით საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების აუდიტისთვის), რომ მან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ან სხვა შესაბამის მხარეებს (როგორიცაა, მარეგულირებელი ორგანოები) აცნობოს, აუდიტორის მიერ აუდიტის პროცესში შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ერთი ან მეტი კონკრეტული ტიპის ნაკლოვანებების შესახებ. როდესაც კანონმდებლობით ასეთი ტიპის ნაკლოვანებებისთვის დადგენილია კონკრეტული ტერმინები და განმარტებები და აუდიტორს მოეთხოვება აღნიშნული ტერმინებისა და განმარტებების გამოყენება ინფორმირების მიზნით, აუდიტორი ინფორმირების დროს ამ ტერ-

5. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ175.

მინებსა და განმარტებებს იყენებს საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნის შესაბამისად.

გ10. თუ კონკრეტულ იურისდიქციაში შესაბამისი ტერმინებია შემუშავებული შიდა კონტროლის გარკვეული ტიპის ნაკლოვანებებისთვის, რომელთა შესახებაც სავალდებულოა ინფორმირება, მაგრამ არ არსებობს ამ ტერმინების განმარტებები, აუდიტორს შეიძლება აუცილებლად დასჭირდეს განსჯა იმ საკითხების დასადგენად, რომელთა ინფორმირებაც სავალდებულოა საკანონმდებლო თუ მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. ასეთ დროს აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს წინამდებარე ასს-ში მოცემული მოთხოვნებისა და მითითებების გათვალისწინება. მაგალითად, თუ საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნის მიზანი ისაა, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ყურადღება გაამახვილოს შიდა კონტროლის სისტემის ისეთ საკითხებზე, რომელთა შესახებაც მათ აუცილებლად უნდა იცოდნენ, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ასეთი საკითხების მიჩნევა იმ მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ეკვივალენტად, რომლის ინფორმირებასაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის აუდიტორს ავალდებულებს მოცემული ასს.

გ11. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ძალაში რჩება იმის მიუხედავად, რომ კანონმდებლობით აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს კონკრეტული ტერმინების ან განმარტებების გამოყენება.

ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ (იხ: მე-9 პუნქტი)

გ12. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წერილობით ინფორმირება მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ, ასახავს ამ საკითხების მნიშვნელობას და ეხმარება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს თავისი საზედამხედველო პასუხისმგებლობის შესრულებაში. ასს 260 მოიცავს შესაბამის მოსაზრებებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით ისეთი შემთხვევაში, როდესაც ყველა მათგანი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში.[6]

გ13. იმის დასადგენად, როდის გადასცეს წერილობითი შეტყობინება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს, ასეთი შეტყობინების მიღება იქნებოდა თუ არა ის

6. ასს 260 (გადასინჯული), მე-13 პუნქტი.

მნიშვნელოვანი ფაქტორი, რომელიც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს თავიანთი საზედამხედველო პასუხისმგებლობის შესრულების შესაძლებლობას მისცემდა. გარდა ამისა, გარკვეულ იურისდიქციებში, საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების შემთხვევაში, შეიძლება აუცილებელი იყოს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აუდიტორის წერილობითი შეტყობინება მიიღონ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღამდე, რათა შეასრულონ შიდა კონტროლთან დაკავშირებული კონკრეტული ვალდებულებები მარეგულირებელი ან სხვა მიზნებისთვის. სხვა სუბიექტების შემთხვევაში, აუდიტორს წერილობითი შეტყობინების გადაცემა შეუძლია უფრო გვიანდელი თარიღით. ამის მიუხედავად, ვინაიდან აუდიტორის წერილობითი შეტყობინება მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ აუდიტის საბოლოო ფაილის შემადგენელი ნაწილია, ამ უკანასკნელ შემთხვევაშიც, აუდიტორისთვის ამგვარი წერილობითი ინფორმირება უპირველესი მოთხოვნაა[7], რაც აუცილებელია აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების დროულად დასრულებისთვის. ასს 230-ში აღნიშნულია, რომ აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტება, როგორც წესი, უნდა დასრულდეს აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან არა უმეტეს 60 დღეში.[8]

გ14. მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ წერილობითი ინფორმირების დროის მიუხედავად, აუდიტორს უფლება აქვს, ამ ნაკლოვანებების შესახებ ჯერ სიტყვიერად შეატყობინოს ხელმძღვანელობას და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, რათა დაეხმაროს მათ გამოსასწორებელი ზომების დროულად გატარებაში, არსებითი უზუსტობის რისკების მინიმალურ დონეზე დაყვანის მიზნით. თუმცა, ამის გაკეთება მოცემული ასს-ის თანახმად, აუდიტორს არ ათავისუფლებს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ წერილობით ინფორმირების პასუხისმგებლობისგან.

გ15. გადაწყვეტილება იმის შესახებ, რამდენად დეტალურად უნდა მოხდეს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ინფორმირება კონკრეტულ გარემოებებში, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. ინფორმირების დეტალიზების მიზანშეწონილი დონის განსაზღვრისას აუდიტორს შეუძლია მაგალითად შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

---

7. ასს 230 - `*აუდიტის დოკუმენტაცია*~, მე-14 პუნქტი.

8. ასს 230, პუნქტი გ21.

- სუბიექტის ხასიათი. მაგალითად, საზოგადოებრივი დაინტერესების პირისთვის მოთხოვნილი ინფორმაცია შეიძლება განსხვავდებოდეს სხვა სუბიექტისთვის მოთხოვნილისგან;
- სუბიექტის სიდიდე და სირთულე. მაგალითად, რთული სუბიექტისთვის მოთხოვნილი ინფორმაცია შეიძლება განსხვავდებოდეს მარტივი კომერციული საქმიანობის მქონე სუბიექტისთვის მოთხოვნილი ინფორმაციისგან;
- აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ხასიათი;
- სუბიექტის მართვის სტრუქტურა და შემადგენლობა. მაგალითად, უფრო დეტალური ინფორმირება შეიძლება გახდეს აუცილებელი, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებში ისეთი პირებიც შედიან, რომლებსაც არ გააჩნიათ მნიშვნელოვანი გამოცდილება სუბიექტის დარგში ან კონკრეტულ პრობლემატურ სფეროებში;
- შიდა კონტროლის კონკრეტული ტიპის ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმირებასთან დაკავშირებული საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნები.

გ16. ხელმძღვანელობამ და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეიძლება უკვე იცოდნენ აუდიტორის მიერ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ და შეიძლება გადაწყვეტილიც ჰქონდათ, არ გამოესწორებინათ ისინი დანახარჯების ან სხვა მოსაზრებების გამო. პასუხისმგებლობა გამოსასწორებელი ზომების გატარების დანახარჯებისა და სარგებლის შეფასებაზე ეკისრება ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. აქედან გამომდინარე, მე-9 პუნქტის მოთხოვნა გამოიყენება იმ დანახარჯების ან სხვა მოსაზრებების მიუხედავად, რომლებიც ხელმძღვანელობამ და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეიძლება შესაფერისად მიიჩნიეს იმის დასადგენად, გამოასწორებდნენ თუ არა ასეთ ნაკლოვანებებს.

გ17. ის ფაქტი, რომ აუდიტორმა უკვე აცნობა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და ხელმძღვანელობას ამა თუ იმ მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების შესახებ წინა აუდიტის დროს, არ გამორიცხავს აუდიტორის მიერ განმეორებით ინფორმირების საჭიროებას, თუკი გამოსასწორებელი ზომა ჯერ არ არის გატარებული. თუ მანამდე ინფორმირებული მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება ისევ არსებობს, მიმდინარე წლის შეტყობინებაში შეიძლება გამეორდეს წინა შეტყობინებაში გამოყენებული აღწერილობა, ან უბრალოდ მიეთითოს წინა შეტყობინება. აუდიტორს უფლება აქვს, შეეკითხოს ხელმძღვანე-

ლობას ან, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, რატომ არ გამოასწორეს აქამდე მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება. უმოქმედობა, სათანადო არგუმენტების უქონლობა შეიძლება თავისთავად იყოს ერთ-ერთ მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ18. მცირე სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში, აუდიტორს უფლება აქვს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირების ინფორმირება განახორციელოს უფრო ნაკლებად ფორმალურად, ვიდრე მსხვილი სუბიექტების შემთხვევაში.

ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ (იხ: მე-10 პუნქტი)

გ19. ჩვეულებრივ, ინფორმირებისთვის შესაფერისი ხელმძღვანელობის დონე არის ის დონე, რომელსაც გააჩნია პასუხისმგებლობა და უფლებამოსილება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შეფასებასა და აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომის გატარებაზე. მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შემთხვევაში, შესაფერისი დონე, სავარაუდოდ, იქნება მთავარი აღმასრულებელი დირექტორი ან მთავარი ფინანსური დირექტორი (ან ანალოგიური თანამდებობის პირი), რადგან ასევე აუცილებელია, რომ ამ საკითხების შესახებ ეცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. შიდა კონტროლის სხვა ნაკლოვანებების შემთხვევაში, შესაფერისი დონე შეიძლება იყოს ოპერატიული ხელმძღვანელობა, რომელიც უფრო უშუალოდ მონაწილეობს შიდა კონტროლის შესაბამის (განსახილველ) სფეროებში და გააჩნია სათანადო გამოსასწორებელი ზომის გატარების უფლებამოსილება.

ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ (იხ: პუნქტი 10(ა))

გ20. შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილმა გარკვეულმა მნიშვნელოვანმა ნაკლოვანებებმა შეიძლება ეჭვქვეშ დააყენოს ხელმძღვანელობის პატიოსნება ან კომპეტენცია. მაგალითად, შეიძლება არსებობდეს მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის მხრიდან თაღლითობის ჩადენაზე, ან კანონმდებლობის განზრახ დარღვევაზე, ან ხელმძღვანელობამ შეიძლება ვერ შეძლო ადეკვატური ზედამხედველობის გაწევა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რამაც შეიძლება ეჭვი გამოიწვიოს ხელმძღვანელობის კომპეტენციასთან დაკავშირებით. აქედან გამომდინარე, შეიძლება მიზანშეწონილი არ იყოს, რომ ასეთი ნაკლოვანებების შესახებ პირდაპირ ხელმძღვანელობას ეცნობოს.

გ21. ასს 250 (გადასინჯული) ადგენს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან სავარაუდო ფაქტების თაობაზე ინფორმირებასთან დაკავშირებით, მათ შორის, როდესაც თვითონ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები მონაწილეობენ ასეთ დარღვევებში.[9] ასს 240 ადგენს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობას ან სავარაუდო თაღლითობას ხელმძღვანელობის მონაწილეობით.[10]

ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის სხვა ნაკლოვანებების შესახებ (იხ: პუნქტი 10(ბ))

გ22. აუდიტის პროცესში აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს შიდა კონტროლის სხვა ისეთი ნაკლოვანებები, რომლებიც არ წარმოადგენს მნიშვნელოვან ნაკლოვანებებს, მაგრამ თავისი მნიშვნელობის გამო, შეიძლება იმსახურებდეს ხელმძღვანელობის ყურადღებას. იმის განსაზღვრა, შიდა კონტროლის რომელი სხვა ნაკლოვანებები იმსახურებს ხელმძღვანელობის ყურადღებას, პროფესიული განსჯის საგანია კონკრეტულ გარემოებებში, ითვალისწინებს რა აუდიტორი იმ უზუსტობების ალბათობასა და შესაძლო სიდიდეს, რომლებიც შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ამ ნაკლოვანებებმა.

გ23. აუცილებელი არ არის, ინფორმირება წერილობითი იყოს შიდა კონტროლის იმ სხვა ნაკლოვანებების შესახებ, რომლებიც ხელმძღვანელობის ყურადღებას იმსახურებს, არამედ შეიძლება იყოს სიტყვიერი. თუ აუდიტორს ხელმძღვანელობასთან განხილული აქვს გამოვლენილ ნაკლოვანებებთან დაკავშირებული ფაქტები და გარემოებები, აუდიტორს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ ხელმძღვანელობას უკვე შეატყობინა სიტყვიერად სხვა ნაკლოვანებების შესახებ ასეთი განხილვების ჩატარების დროს. აქედან გამომდინარე, აუცილებელი აღარ იქნება შემდგომი ფორმალური ინფორმირება.

გ24. თუკი აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უკვე აცნობა, მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების გარდა, შიდა კონტროლის სხვა ნაკლოვანებების შესახებ გასულ პერიოდში, ხოლო ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა, არ გამოესწორებინა ისინი დანახარჯების ან სხვა მიზეზების გამო, აუდიტორს არ მოეთხოვება, რომ განმეორებით აცნობოს მათ მიმდინარე პერიოდშიც. აუდიტორს ასევე არ მოეთხოვება ასეთი ნაკლო-

---

9. ასს 250 (გადასინჯული) - `*კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს,*~ პუნქტები 23-29-ე.

10. ასს 240 - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*~, 42-ე პუნქტი.

ვანებების შესახებ ინფორმაციის განმეორებით მიწოდება, თუკი ეს ინფორმაცია მანამდე უკვე მიაწოდეს ხელმძღვანელობას სხვა მხარეებმა, მაგალითად შიდა აუდიტის განყოფილებამ ან მარეგულირებელმა ორგანოებმა. თუმცა, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა ხელახლა შეატყობინოს ზემოაღნიშნული სხვა ნაკლოვანებების შესახებ ხელმძღვანელობას, მის შემადგენლობაში ცვლილების შემთხვევაში, ან თუ ისეთი ახალი ინფორმაცია მიიპყრობს აუდიტორის ყურადღებას, რომელიც ცვლის აუდიტორისა და ხელმძღვანელობის ადრინდელ მოსაზრებებს ამ ნაკლოვანებებთან დაკავშირებით. ამის მიუხედავად, თუ ხელმძღვანელობა არ გამოასწორებს შიდა კონტროლის სხვა ნაკლოვანებებს, რომელთა შესახებაც აუდიტორმა ადრე მიაწოდა ინფორმაცია, ეს ნაკლოვანებები შეიძლება გადაიქცეს მნიშვნელოვან ნაკლოვანებად, ხოლო მათ შესახებ ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის - სავალდებულოა. ასეთ შემთხვევა არის თუ არა, დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე კონკრეტულ გარემოებებში.

გ25. ზოგიერთ გარემოებაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება სურდეთ, რომ მათთვისაც იყოს ცნობილი შიდა კონტროლის იმ სხვა ნაკლოვანებების დეტალები, რომლებიც აუდიტორმა ხელმძღვანელობას აცნობა, ან მოკლედ იყვნენ ინფორმირებულები სხვა ნაკლოვანებების ხასიათის შესახებ. მეორე მხრივ, შეიძლება აუდიტორმა მიიჩნიოს მიზანშეწონილად, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აცნობოს ხელმძღვანელობისთვის სხვა ნაკლოვანებების ინფორმირების თაობაზე. ნებისმიერ შემთხვევაში, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აუცილებლად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია სიტყვიერად ან წერილობით.

გ26. ასს 260 ადგენს შესაბამის დებულებებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც ყველა მათგანი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში.[11]

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ: მე-9-10 პუნქტები)

გ27. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს შეიძლება დამატებითი პასუხისმგებლობა ეკისრებოდეთ აუდიტის პროცესში შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების ინფორმირებასთან დაკავშირებით, ისეთი მეთოდებით, დეტალიზაციის ისეთი ხარისხით

[11] ასს 260 (გადასინჯული), მე-13 პუნქტი.

და ისეთი მხარეებისთვის, რომლებიც განხილული არ არის მოცემულ ასს-ში. მაგალითად, შეიძლება აუცილებელი იყოს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ საკანონმდებლო ან სხვა სახელმწიფო მართვის სტრუქტურის ინფორმირება. გარდა ამისა, კანონი, სხვა ნორმატიული აქტი ან სხვა სამართლებრივი წყარო შეიძლება სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმირებას ავალდებულებდეს ნებისმიერ შემთხვევაში, ამ ნაკლოვანებების შესაძლო გავლენის მნიშვნელობის მიუხედავად. უფრო მეტიც, კანონმდებლობა სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს შეიძლება უფრო ფართო სპექტრის საკითხების ინფორმირებას ავალდებულებდეს შიდა კონტროლთან დაკავშირებით და არა მარტო შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას, რაც აუცილებელია წინამდებარე ასს-ის დებულებების მიხედვით; მაგალითად, ინფორმაციას ისეთი კონტროლის საშუალებების თაობაზე, რომლებიც დაკავშირებულია საკანონმდებლო მოთხოვნების ან ხელშეკრულებების დებულებების ან გრანტთან დაკავშირებული შეთანხმებული პირობების დაცვის უზრუნველყოფასთან.

შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ წერილობითი შეტყობინების შინაარსი (იხ: მე-11 პუნქტი)

გ28. მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესაძლო გავლენის განმარტებისას, აუდიტორს არ მოეთხოვება ამ გავლენის რაოდენობრივად მითითება. მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები შეიძლება ერთად დაჯგუფდეს ანგარიშგების წარდგენის მიზნებისთვის, როდესაც მიზანშეწონილია ამის გაკეთება. აუდიტორმა წერილობით შეტყობინებაში შეიძლება ასევე შეიტანოს რეკომენდაციები ნაკლოვანებების გამოსასწორებელი ზომების შესახებ, ინფორმაცია ხელმძღვანელობის ფაქტობრივი ან დაგეგმილი საპასუხო ზომების შესახებ და განცხადება იმის თაობაზე, მიიღო თუ არა აუდიტორმა რაიმე ზომები იმის გადასამოწმებლად, განხორციელდა თუ არა პრაქტიკაში ხელმძღვანელობის გამოსასწორებელი ზომები.

გ29. აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს წერილობით შეტყობინებაში დამატებითი ინფორმაციის ჩართვა, მაგალითად:

- მიუთითოს, რომ აუდიტორს შიდა კონტროლის სისტემაზე უფრო ინტენსიური პროცედურები რომ ჩაეტარებინა, შეიძლება უფრო მეტი ნაკლოვანება გამოევლინა ისეთი, რომლის ინფორმირებაც აუცილებელი იქნებოდა, ან პირიქით დაესკვნა, რომ ზოგიერთ ნაკლოვანებაზე ინფორმირება, რომლის შესახებაც ახლა მიაწოდა მათ ინფორმაცია, სინამდვილეში საჭირო არ იყო;

- მიუთითოს, რომ ასეთი შეტყობინება მომზადებულია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიზნებისთვის და შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის.

გ30. კანონმდებლობა შეიძლება ავალდებულებდეს აუდიტორს ან ხელმძღვანელობას მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ აუდიტორის წერილობითი შეტყობინების ასლის წარდგენას სათანადო მარეგულირებელი ორგანოებისთვის. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის წერილობით შეტყობინებაში შეიძლება მითითებული იყოს ასეთი მარეგულირებელი ორგანო.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 300

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 300-ის მოქმედების სფერო 1

ძალაში შესვლის თარიღი 3

მიზანი 4

მოთხოვნები

გარიგების გუნდის წამყვანი წევრების მონაწილეობა 5

გარიგების დადებამდე ჩასატარებელი სამუშაო 6

დაგეგმვის სამუშაოები 7-11

დოკუმენტაცია 12

დამატებითი მოსაზრებები პირველი აუდიტის გარიგების შესახებ 13

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

დაგეგმვის როლი და ვადები გ1-გ3

გარიგების გუნდის წამყვანი წევრების მონაწილეობა გ4

გარიგების დადებამდე ჩასატარებელი სამუშაო გ5-გ7

დაგეგმვის სამუშაოები გ8-გ17

დოკუმენტაცია გ18-გ21

დამატებითი მოსაზრებები პირველი აუდიტის გარიგების შესახებ გ22

დანართი: აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრის დროს გასათვალისწინებელი საკითხები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 300 - „*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა*“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“ - ერთად.

შესავალი

ასს 300-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვაზე. მოცემული სტანდარტი შედგენილია განმეორებითი აუდიტისთვის. პირველი აუდიტის გარიგების დროს დამატებით გასათვალისწინებელი საკითხები სტანდარტში ცალკეა ჩამოყალიბებული.

2. აუდიტის დაგეგმვა მოიცავს კონკრეტული გარიგებისთვის აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრას და აუდიტის გეგმის შემუშავებას. გარიგების დონეზე ხარისხის მართვა ასს 220-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, წინამდებარე ასს-ის მიხედვით ადეკვატურ დაგეგმვასთან ერთად, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებას ხელს უწყობს რამდენიმე მიმართულებით, მათ შორის: (იხ: პუნქტები გ1-გ4)

   - აუდიტორს ეხმარება, სათანადო ყურადღება დაუთმოს აუდიტის მნიშვნელოვან სფეროებს;
   - აუდიტორს ეხმარება, რომ გამოკვეთოს პოტენციური პრობლემები და დროულად გადაჭრას ისინი;
   - აუდიტორს ეხმარება აუდიტის გარიგების სათანადო დონეზე ორგანიზებასა და წარმართვაში, რათა აუდიტი მწარმოებლურად და ეფექტიანად ჩატარდეს;
   - ეხმარება სათანადო დონის შესაძლებლობებისა და კომპეტენციების მქონე გარიგების გუნდის წევრების შერჩევაში, სავარაუდო რისკებზე რეაგირების მიზნით და მათთვის სამუშაოს სათანადოდ განაწილებაში;
   - აადვილებს გარიგების გუნდის წევრებისთვის მიმართულებების მიცემასა და მათი სამუშაოს მიმოხილვას;
   - საჭიროების შემთხვევაში, ხელს უწყობს სუბიექტის კომპონენტების აუდიტორებისა და ექსპერტების მიერ შესრულებული სამუშაოების კოორდინაციას.

ძალაში შესვლის თარიღი

3. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

4. აუდიტორის მიზანია, იმგვარად დაგეგმოს აუდიტი, რომ რაც შეიძლება ეფექტიანად ჩატარდეს.

მოთხოვნები

გარიგების გუნდის წამყვანი წევრების მონაწილეობა

5. გარიგების პარტნიორი და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანი წევრები ვალდებულნი არიან, მონაწილეობა მიიღონ აუდიტის დაგეგმვაში, მათ შორის, გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილვების დაგეგმვასა და მონაწილეობაში. (იხ: პუნქტი გ4)

გარიგების დადებამდე ჩასატარებელი სამუშაო

6. აუდიტორმა მიმდინარე აუდიტის დასაწყისში უნდა შეასრულოს შემდეგი სამუშაო:

   ა) ჩაატაროს ასს 220-ით (გადასინჯული) მოთხოვნილი პროცედურები, რომლებიც ეხება დამკვეთებთან ურთიერობის დამყარებასა და გაგრძელებას, ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებასა და გაგრძელებას;[1]

   ბ) შეაფასოს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დაცვა, ასს 220-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;[2] და

   გ) უზრუნველყოს გარიგების პირობების ურთიერთგაგება ასს 210-ის მოთხოვნების შესაბამისად.[3] (იხ: პუნქტები გ5-გ7)

დაგეგმვის სამუშაოები

7. აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს აუდიტის საერთო სტრატეგია, რომელიც განსაზღვრავს აუდიტის მასშტაბს, ვადებსა და მიმართულებებს და სახელმძღვანელო მითითებებს აუდიტის დეტალური გეგმის შესადგენად.

8. აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ასს 220-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესრულების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია და:

   ა) დაადგინოს გარიგების ისეთი თავისებურებები, რომლებიც განსაზღვრავს მის მასშტაბს;

---

1. ასს 220 (გადასინჯული) - „*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა*“, პუნქტები 22-24-ე.

2. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტები მე-16-21.

3. ასს 210 - „*აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება*“, პუნქტები მე-9-13.

ბ) დააზუსტოს მოცემული გარიგების საანგარიშგებო მიზნები, რათა დაგეგმოს აუდიტის ვადები და აუცილებელი ინფორმირების ხასიათი;

გ) განიხილოს ისეთი მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, განსაზღვრავს გარიგების გუნდის საქმიანობის მიმართულებას;

დ) განიხილოს გარიგების დადებამდე ჩატარებული წინასწარი სამუშაოების შედეგები და, როდესაც შესაფერისია, დაადგინოს, მოცემულ აუდიტში გამოდგება თუ არა გარიგების პარტნიორის მიერ სუბიექტისთვის შესრულებული სხვა გარიგებებიდან შეძენილი ცოდნა; და

ე) დააზუსტოს მოცემული გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი რესურსების ხასიათი, მათი გამოყენების ვადები და მოცულობა.[4] (იხ: პუნქტები გ9-გ13)

9. აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს აუდიტის გეგმა, რომელიც უნდა მოიცავდეს შემდეგი საკითხების აღწერას:

ა) გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის დაგეგმილი ხასიათი, ვადები და მასშტაბი; (იხ. გ16-გ17 პუნქტები)

ბ) დაგეგმილი რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) თანახმად;[5]

გ) მტკიცების დონეზე დაგეგმილი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასს 330-ის თანახმად;[6]

დ) სხვა დაგეგმილი აუდიტის პროცედურები, რომელთა ჩატარება აუცილებელია, რათა გარიგება შეესაბამებოდეს ასს-ებს. (იხ: პუნქტები გ12-გ14)

10. აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა განაახლოს და შეცვალოს აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა აუდიტის მსვლელობისას. (იხ: პუნქტი გ15)

დოკუმენტაცია

11. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს:[7]

4. ასს 220 (გადასინჯული), 25-ე პუნქტი.

5. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“*.

6. ასს 330 - *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“*.

7. ასს 230 - *„აუდიტის დოკუმენტაცია“*, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

ა) აუდიტის საერთო სტრატეგია;

ბ) აუდიტის გეგმა; და

გ) აუდიტის გარიგების მსვლელობისას აუდიტის საერთო სტრატეგიაში ან აუდიტის გეგმაში, მათ შორის გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის დაგეგმილ ხასიათში, ვადებსა და მასშტაბში შეტანილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ცვლილება და ასეთი ცვლილების მიზეზები[8]. (იხ: პუნქტები გ19-გ23)

დამატებითი მოსაზრებები პირველი აუდიტის გარიგების შესახებ

12. პირველი აუდიტის დაწყებამდე, აუდიტორმა უნდა შეასრულოს შემდეგი სამუშაო:

ა) ჩაატაროს ასს 220-ით (გადასინჯული) მოთხოვნილი პროცედურები, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებას და დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელებას;[9] და

ბ) სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად დაუკავშირდეს წინამორბედ აუდიტორს, თუ აუდიტორები შეიცვალა. (იხ: პუნქტი გ22)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

დაგეგმვის როლი და დრო (იხ. მე-2 პუნქტი)

გ1. ასს 220 (გადასინჯული) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის კონკრეტულ პასუხისმგებლობას გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასთან დაკავშირებით, ასევე გარიგების პარტნიორის შესაბამის პასუხისმგებლობას. ასს 220-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესრულების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია რელევანტურია წინამდებარე ასს-თვის. მაგალითად, ასს 220-ის (გადასინჯული) შესაბამისად გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომია გარიგების შესასრულებლად საჭირო საკმარისი და ადეკვატური რესურსები, მოცემული აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

8. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტები 30-ე და გ91-გ92.

9. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტები 22-24-ე.

ამის დადგენა უშუალოდ არის დაკავშირებული წინამდებარე ასს-ის მე-8 პუნქტის მოთხოვნების შესრულებასთან, რომლებიც ეხება აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას მოცემული გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი რესურსების ხასიათის, მათი გამოყენების ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრას.

გ2. დაგეგმვის სამუშაოთა ხასიათი და მოცულობა განსხვავებული იქნება სუბიექტის სიდიდისა და სირთულის და გარიგების გუნდის წამყვანი წევრების ამ სუბიექტთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილების მიხედვით, ასევე აუდიტის მიმდინარეობისას გარემოებებში მომხდარი ცვლილების შესაბამისად. აუდიტის დაგეგმვის პროცესში აუდიტორს შეუძლია პროექტის მართვის მეთოდებისა და ინსტრუმენტების გამოყენება. ასს 220-ში (გადასინჯული)[10] აღწერილია, როგორ დაეხმარება გარიგების გუნდს ამგვარი მეთოდებისა და ინსტრუმენტების გამოყენება გარიგების ხარისხის მართვაში.

გ3. დაგეგმვა არ წარმოადგენს აუდიტის იზოლირებულ ფაზას, არამედ იგი უწყვეტი და იტერაციული პროცესია, რომელიც ხშირად მალევე იწყება წინა აუდიტის დამთავრების შემდეგ (ან დამთავრებასთან ერთად) და გრძელდება მიმდინარე აუდიტის გარიგების დასრულებამდე. ამასთან, დაგეგმვა ითვალისწინებს გარკვეული სამუშაოებისა და აუდიტის პროცედურების ვადებს, რომლებიც უნდა დამთავრდეს შემდგომი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარებამდე. მაგალითად, დაგეგმვა მოიცავს ისეთი საკითხების გათვალისწინების აუცილებლობას აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენამდე და შეფასებამდე, როგორიცაა:

- ანალიზური პროცედურები, რომლებიც გამოყენებულ უნდა იქნეს რისკის შეფასების პროცედურების სახით;
- კონკრეტული სუბიექტისთვის შესაფერისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი ბაზის შესახებ საერთო წარმოდგენის შექმნა და როგორ იცავს სუბიექტი მის მოთხოვნებს;
- არსებითობის განსაზღვრა;
- ექსპერტების მონაწილეობა;
- რისკის შეფასების სხვა პროცედურების ჩატარება.

გ4. აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს დაგეგმვის ელემენტების განხილვა სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან ერთად, რაც აუდიტორს დაეხმარება გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასა და უზრუნ-

10. ასს 220 (გადასინჯული), გ73-გ74 პუნქტები.

ველყოფაში (მაგალითად, ზოგიერთი დაგეგმილი აუდიტის პროცედურის სუბიექტის პერსონალის სამუშაოებთან კოორდინირებისთვის). მიუხედავად იმისა, რომ ამგვარი განხილვები ხშირად ტარდება, აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმაზე პასუხისმგებლობა მაინც აუდიტორს ეკისრება. აუდიტის საერთო სტრატეგიაში ან აუდიტის გეგმაში შემავალი საკითხების განხილვისას საჭიროა სიფრთხილის გამოჩენა, რათა ზიანი არ მიადგეს აუდიტის ეფექტიანობას. მაგალითად, ხელმძღვანელობასთან დეტალური აუდიტის პროცედურების ხასიათისა და ვადების განხილვამ შეიძლება აუდიტის ეფექტიანობას ზიანი მიაყენოს იმით, რომ აუდიტის პროცედურები გახდება ზედმეტად პროგნოზირებადი.

გარიგების გუნდის წამყვანი წევრების მონაწილეობა (იხ: მე-5 პუნქტი)

გ5. გარიგების პარტნიორისა და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანი წევრების მონაწილეობა აუდიტის დაგეგმვაში მოითხოვს მათ გამოცდილებას და გამჭრიახობას, რაც გაზრდის დაგეგმვის პროცესის მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას.[11]

გარიგების დადებამდე ჩასატარებელი სამუშაო (იხ: მე-6 პუნქტი)

გ6. მიმდინარე აუდიტის გარიგების დასაწყისში, მე-6 პუნქტში მითითებული გარიგების დადებამდე წინასწარი სამუშაოების ჩატარება აუდიტორს ეხმარება იმ მოვლენების ან გარემოებების გამოვლენასა და შეფასებაში, რომლებმაც შეიძლება უარყოფითად იმოქმედოს აუდიტორის უნარზე, სათანადოდ მართოს და უზრუნველყოს ხარისხი გარიგების დონეზე ასს 220-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

გ7. ზემოაღნიშნული წინასწარი სამუშაოების ჩატარება აუდიტორს შესაძლებლობას აძლევს, იმგვარად დაგეგმოს აუდიტი, რომ მაგალითად:

- აუდიტორმა შეინარჩუნოს აუცილებელი დამოუკიდებლობა და გარიგების შესრულების შესაძლებლობა;
- დაადგინოს, რომ არ არსებობს ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან დაკავშირებული პრობლემები, რომლებმაც შეიძლება უარყოფითად იმოქმედოს აუდიტორის სურვილზე, გააგრძელოს გარიგების შესრულება;

---

11. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მე-17 და მე-18 პუნქტები ადგენს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს გარიგების გუნდის მიერ ჩასატარებელი განხილვისთვის, რომელიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების მიმართ სუბიექტის მგრძნობელობას. ასს 240 - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“*, მე-16 პუნქტი, უზრუნველყოფს მითითებებს იმის შესახებ, ამ განხილვის დროს როგორ უნდა გამახვილდეს ყურადღება სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობაზე, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ.

- დაადგინოს, რომ არ არსებობს დამკვეთთან გაუგებრობა გარიგების პირობებთან დაკავშირებით.

გ8. დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელებასა და სათანადო ეთიკური მოთხოვნების (მათ შორის, დამოუკიდებლობის) შეფასებასთან დაკავშირებული საწყისი პროცედურების ჩატარება მიმდინარე აუდიტის დასაწყისში იმას ნიშნავს, რომ ეს პროცედურები დასრულებულია მიმდინარე აუდიტთან დაკავშირებით სხვა მნიშვნელოვანი სამუშაოების დაწყებამდე. განმეორებითი აუდიტის გარიგებისთვის, ამგვარი საწყისი პროცედურები ხშირად მალევე ტარდება წინა აუდიტის დამთავრების შემდეგ (ან დამთავრებასთან ერთად).

დაგეგმვის სამუშაოები

აუდიტის საერთო სტრატეგია (იხ: მე-7-8 პუნქტები)

გ9. აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავების პროცესი, იმ პირობით, რომ დასრულებულია რისკის შეფასების პროცედურები, შესაძლოა მოიცავდეს მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვას:

- რესურსების (ადამიანური, ტექნოლოგიური ან ინტელექტუალური) ხასიათი, რომლებიც უნდა გამოიყენონ აუდიტის კონკრეტულ სფეროებში, მაგალითად, გუნდის გამოცდილი წევრების გამოყენება მაღალრისკიან სფეროებში ან ექსპერტების ჩართვა რთული საკითხების გადაწყვეტაში;
- რესურსების ოდენობა, რომლებიც უნდა განაწილდეს აუდიტის კონკრეტულ სფეროებზე. მაგალითად, გუნდის წევრების რაოდენობა, რომლებიც დანიშნულნი არიან მარაგის ფიზიკურ ინვენტარიზაციაზე დასასწრებად სხვადასხვა ადგილას, ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში - სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის მოცულობა, ან საათებში გამოხატული აუდიტის ბიუჯეტის განაწილება მაღალრისკიან სფეროებზე;
- როდის უნდა იქნეს გამოყენებული ეს რესურსები. მაგალითად, აუდიტის შუალედურ სტადიაზე თუ არსებითი საკითხების დასრულების ვადის მოახლოებისას; და
- როგორ ხდება ამ რესურსების ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა, ან გამოყენება, მაგალითად, როდის არის ნავარაუდევი გუნდისთვის საწყისი და შემდგომი ინსტრუქტაჟის ჩატარება, ან გარიგების პარტნიორისა და მენეჯერის მიმოხილვების ჩატარება (მაგალითად, სამუშაო ადგილზე თუ სხვაგვარად).

გ10. ასს 220 (გადასინჯული) მოიცავს გარიგების რესურსებსა და გარიგების შესრულებასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს (მათ შორის, რომლებიც ეხება გარიგების გუნდის

წევრების ხელმძღვანელობას, ზედამხედველობას და მათი სამუშაოს მიმოხილვას).

გ11. დანართში განხილულია აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრის დროს გასათვალისწინებელი საკითხების მაგალითები.

გ12. როგორც კი შემუშავდება აუდიტის საერთო სტრატეგია, შესაძლებელია აუდიტის დეტალურ გეგმაზე მუშაობის დაწყება, სადაც აისახება აუდიტის საერთო სტრატეგიაში განსაზღვრული სხვადასხვა საკითხის გადაჭრის გზები, რომლის დროსაც მხედველობაში მიიღება აუდიტორის რესურსების ეფექტიანად გამოყენების აუცილებლობა აუდიტის მიზნების მისაღწევად. აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის დეტალური გეგმის შემუშავება ერთმანეთისგან იზოლირებული ან თანამიმდევრული პროცესები იყოს. პირიქით, ეს ორი პროცესი მჭიდროდ არის ერთმანეთთან დაკავშირებული, ვინაიდან ერთი მათგანის ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს შესაბამისი ცვლილება მეორეში.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ13. მცირე სუბიექტების აუდიტის დროს მთელი აუდიტი შეიძლება ჩაატაროს მცირერიცხოვანმა გარიგების გუნდმა. მცირე სუბიექტების აუდიტში, ხშირ შემთხვევაში, მუშაობს გარიგების პარტნიორი (რომელიც შეიძლება ინდივიდუალური პრაქტიკოსი იყოს) გარიგების გუნდის ერთ წევრთან ერთად (ან საერთოდ გარიგების გუნდის წევრების გარეშე). მცირერიცხოვან გუნდში წევრებს შორის კოორდინაციისა და კომუნიკაციის მიღწევა იოლია. მცირე სუბიექტის აუდიტისთვის აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავება რთული არ არის და არც დიდ დროს მოითხოვს; აუდიტის საერთო სტრატეგია განსხვავებულია სუბიექტის სიდიდის, აუდიტის სირთულისა და გარიგების გუნდის სიდიდის მიხედვით. მაგალითად, წინა აუდიტის დამთავრებისას სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვაზე დაყრდნობით მომზადებული მოკლე დასკვნა, საიდანაც ნათლად ჩანს ახლახან დამთავრებული აუდიტის დროს წამოჭრილი პრობლემები, რომლებიც განახლებულია მიმდინარე პერიოდში მესაკუთრე-მმართველთან ჩატარებული განხილვების საფუძველზე, შეიძლება გამოდგეს მიმდინარე აუდიტის დოკუმენტირებული სტრატეგიის საფუძვლად, თუკი მასში ასახულია მე-8 პუნქტში განხილული საკითხები.

გ14. ასს 220 (გადასინჯული) ეხება გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვნელობისა და ზედამხედველობის ხასიათთან, ვადებსა და მასშტაბთან და მათი სამუშაოს მიმოხილვასთან დაკავშირებით.[12]

---

12. ასს 220 (გადასინჯული), 29-31-ე პუნქტები.

აუდიტის გეგმა (იხ: მე-9 პუნქტი)

გ15. აუდიტის გეგმა უფრო დეტალურია აუდიტის საერთო სტრატეგიასთან შედარებით, იმ მხრივ, რომ იგი მოიცავს გარიგების გუნდის მიერ ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას. აუდიტის პროცედურების დაგეგმვა ხდება მთელი აუდიტის განმავლობაში, აუდიტის გეგმის შემუშავებასთან ერთად. მაგალითად, აუდიტორის მიერ რისკის შეფასების პროცედურების დაგეგმვა ხდება აუდიტის პროცესის დასაწყისში. თუმცა, კონკრეტული დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დაგეგმვა დამოკიდებულია რისკების შესაფასებლად ჩატარებული პროცედურების შედეგებზე. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება დაიწყოს ზოგიერთი კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის დამატებითი აუდიტის პროცედურების შესრულება ყველა დანარჩენი დამატებითი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვამდე.

გ16. ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი რისკის შეფასების პროცედურებისა და ასევე დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ჩატარების ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრა მეტად მნიშვნელოვანია, რასაც განაპირობებს ერთის მხრივ, ამ ინფორმაციის მრავალფეროვნება და, მეორე მხრივ, მისი დეტალიზაციის დონე. გარდა ამისა, ამ ინფორმაციიდან ზოგიერთი შეიძლება მოპოვებული არ იყოს მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან, რაც შეიძლება ასევე გავლენას ახდენდეს შეფასებულ რისკებსა და მათზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ჩატარების ვადებსა და მოცულობაზე.

გ17. ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაციის განხილვა აუდიტის ადრეულ ეტაპზე, აუდიტორს ეხმარება სათანადო ყურადღების დათმობასა და სათანადო დროის გამოყოფაში (დაგეგმვაში) ამ ინფორმაციის აუდიტის ჩასატარებლად, კერძოდ, ისეთივე მეთოდებით, რომლებსაც იყენებენ ცალკეული კატეგორიის ოპერაციებთან, მოვლენებსა და ანგარიშთა ნაშთებთან მიმართებით. ამ ინფორმაციის ადრე განხილვა აუდიტორს ასევე ეხმარება აუდიტზე ისეთი ფაქტორების გავლენის დადგენაში, როგორიცაა:

- მნიშვნელოვანი ახალი ან შეცვლილი ინფორმაციის გამჟღავნება, რაც განაპირობა სუბიექტის გარემოში, ფინანსურ მდგომარეობასა და საქმიანობაში მომხდარმა ცვლილებებმა (მაგალითად, სეგმენტების იდენტიფიკაციის მოთხოვნების შეცვლა და მნიშვნელოვანი საწარმოთა გაერთიანების შედეგად წარმოქმნილი

სეგმენტის შესახებ ინფორმაციის ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში.);

- მნიშვნელოვანი ახალი ან შეცვლილი ინფორმაციის გამჟღავნება, რაც განაპირობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესულმა ცვლილებებმა;
- აუდიტორის ექსპერტის მონაწილეობის საჭიროება კონკრეტულ გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან დაკავშირებით ჩასატარებელ აუდიტის პროცედურებში აუდიტორის დასახმარებლად (მაგალითად, განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნება პენსიასა და შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სხვა გასამრჯელოებთან დაკავშირებული ვალდებულებების შესახებ); და
- გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ისეთი საკითხები, რომელთა განხილვა აუდიტორს შეიძლება სურდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან.[13]

აუდიტის მსვლელობისას საგეგმო გადაწყვეტილებებში შეტანილი ცვლილებები (იხ: მე-10 პუნქტი)

გ18. მოულოდნელი მოვლენების, პირობების შეცვლის ან ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გათვალისწინებით, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შეცვლა და, აქედან გამომდინარე, დაგეგმილი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლა, შეფასებული რისკების განსხვავებულად გათვალისწინებით. ასეთი რამ შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც აუდიტორისთვის ცნობილი ხდება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება აუდიტორის მიერ აუდიტის პროცედურების დაგეგმვის დროს მოპოვებული ინფორმაციისაგან. მაგალითად, ძირითადი პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება ეწინააღმდეგებოდეს კონტროლის ტესტების ჩატარების შედეგად მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს.

დოკუმენტაცია (იხ: მე-12 პუნქტი)

გ19. აუდიტის საერთო სტრატეგიის დოკუმენტაცია მოიცავს იმ ძირითად გადაწყვეტილებებს, რომლებიც ეხება გარიგების დონეზე ხარისხის მართვას, ასევე მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ გარიგების გუნდის ინფორმირების საშუალებების აღწერას. მაგალითად, აუდიტორმა აუდიტის საერთო სტრატეგია შეიძლება შეაჯამოს იმ ძირითადი

13. ასს 260 (გადასინჯული) - „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*“, პუნქტი გ13.

გადაწყვეტილებების მემორანდუმში, რომლებიც შეეხება აუდიტის საერთო მასშტაბს, ვადებსა და ჩატარებას.

გ20. აუდიტის გეგმის დოკუმენტაციაში აისახება რისკების შესაფასებლად დაგეგმილი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასევე დამატებითი აუდიტის პროცედურები მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის. დოკუმენტაცია ასევე გამოდგება აუდიტის პროცედურების სათანადოდ დაგეგმვის დამამტკიცებელ საბუთად, რომლის განხილვა და დამტკიცება შესაძლებელია მათი ჩატარების დაწყებამდე. აუდიტორს უფლება აქვს, გამოიყენოს აუდიტის სტანდარტული პროგრამები ან აუდიტის ჩატარების საკონტროლო კითხვარები, რომლებიც საჭიროების მიხედვით იქნება მორგებული კონკრეტული გარიგების გარემოებების ასახვის მიზნით.

გ21. აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმაში შეტანილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ცვლილების ამსახველი დოკუმენტი და აუდიტის პროცედურების ხასიათში, ვადებსა და მოცულობაში შეტანილი შესაბამისი ცვლილებები გვიჩვენებს, რამ განაპირობა ეს მნიშვნელოვანი ცვლილებები და რატომ იქნა საბოლოოდ მიღებული აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა მოცემული აუდიტისთვის. დოკუმენტაცია ასევე ასახავს აუდიტის განმავლობაში მომხდარ მნიშვნელოვანი ცვლილებების საპასუხოდ აუდიტორის მიერ დაგეგმილ სათანადო ღონისძიებებს.

გ22. ასს 220-ის (გადასინჯული) შესაბამისად განხორციელებული გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის დოკუმენტაცია შესაძლოა მოიცავდეს ასევე ზემოაღნიშნული ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის დაგეგმილ ხასიათში, ვადებსა და მასშტაბში შეტანილი მნიშვნელოვანი ცვლილებების აღწერასაც.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ23. როგორც გ11 პუნქტში იყო განხილული, მცირე სუბიექტის აუდიტისთვის სტრატეგიის დოკუმენტად შეიძლება გამოდგეს შესაფერისი მოკლე მემორანდუმი. აუდიტის გეგმის შესადგენად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს რამდენიმე კონტროლის პროცედურის[14] საფუძველზე შედგენილი აუდიტის სტანდარტული პროგრამები ან საკონტროლო კითხვარები (იხ. პუნქტი გ19), რომლებიც, სავარაუდოდ, იარსებებს მცირე სუბიექტში, იმ პირობით, რომ ისინი ადაპტირებული

14. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 26(ა) პუნქტი.

იქნება მოცემული გარიგების კონკრეტული გარემოებების, მათ შორის, რისკების აუდიტორისეული შეფასებების გათვალისწინებით.

დამატებითი მოსაზრებები პირველი აუდიტის გარიგების შესახებ
(იხ: მე-13 პუნქტი)

გ24. აუდიტის დაგეგმვის მიზანი და ამოცანა ერთნაირია პირველ აუდიტშიც და განმეორებით აუდიტშიც. თუმცა, პირველი აუდიტისთვის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დაგეგმვის სამუშაოების გაფართოება, ვინაიდან აუდიტორს, როგორც წესი, არა ექნება ამ სუბიექტთან ადრინდელი მუშაობის გამოცდილება, რაც გაითვალისწინება განმეორებითი აუდიტის გარიგებების დაგეგმვის დროს. ქვემოთ განხილულია დამატებითი საკითხები, რომლებიც შეიძლება გაითვალისწინოს აუდიტორმა პირველი აუდიტის გარიგებისთვის აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შემუშავების დროს:

- თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, აუცილებელია შეთანხმების მიღწევა წინამორბედ აუდიტორთან, მაგალითად წინამორბედი აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტების განხილვის შესაძლებლობის თაობაზე;
- ნებისმიერი მნიშვნელოვანი საკითხი (მათ შორის, ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების, ან აუდიტისა და ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების გამოყენება), რომელიც განხილული იყო ხელმძღვანელობასთან აუდიტორების თავდაპირველი შერჩევის დროს, ამ საკითხების ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის და რა გავლენას ახდენს ეს საკითხები აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმაზე;
- აუდიტის პროცედურები, რომელთა ჩატარება აუცილებელია საწყისი ნაშთების შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;[15]
- სხვა საპასუხო ზომები, რომლებიც ფირმას შემუშავებული და დანერგილი აქვს პირველი აუდიტის გარიგებებისთვის (მაგალითად, ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა შეიძლება მოითხოვდეს სხვა პარტნიორის ან სხვა სათანადო უფლებამოსილების მქონე პირის მონაწილეობას აუდიტის საერთო სტრატეგიის მიმოხილვაში მნიშვნელოვანი აუდიტის პროცედურების დაწყებამდე, ან აუდიტორის დასკვნის განხილვაში მისი საბოლოო ვერსიის ჩამოყალიბებამდე).

15. ასს 510 - *„პირველი აუდიტის გარიგება – საწყისი ნაშთები“*.

დანართი

(იხ: პუნქტები მე-7-8 და გ8-გ11)

აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრის დროს გასათვალისწინებელი საკითხები

დანართში განხილულია ისეთი საკითხების მაგალითები, რომელთა გათვალისწინება აუდიტორს შეუძლია გარიგების დონეზე ხარისხის მართვისას. ამ საკითხებიდან ბევრი გავლენას იქონიებს აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტორის დეტალურ გეგმაზე. მაგალითები ბევრ ისეთ საკითხს მოიცავს, რომელიც მრავალ გარიგებას შეეფერება. ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხებიდან ზოგიერთის გათვალისწინება შეიძლება სხვა ასს-ებით მოითხოვებოდეს. ამასთან, ყველა საკითხი ვერ იქნება აუდიტის ყველა გარიგებისთვის შესაფერისი და არც საკითხების ჩამონათვალია სრულყოფილი.

გარიგების თავისებურებები

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლის მიხედვითაც მომზადდა ფინანსური ინფორმაცია, რომლის აუდიტიც უნდა ჩატარდეს, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის რომელიმე სხვა საფუძვლებთან შეჯერების აუცილებლობა.
- დარგისთვის დამახასიათებელი საანგარიშგებო მოთხოვნები, როგორიცაა დარგის მარეგულირებელი ორგანოების მიერ დადგენილი ანგარიშების წარდგენა.
- აუდიტის გავრცელების მოსალოდნელი არეალი, მათ შორის, აუდიტს დაქვემდებარებული კომპონენტების რაოდენობა და ადგილსამყოფელი.
- სათავო სუბიექტსა და მის კომპონენტებს შორის არსებული მაკონტროლებელი ურთიერთობების ხასიათი, რომელიც განსაზღვრავს, როგორ უნდა მოხდეს ჯგუფის კონსოლიდაცია.
- რა მოცულობით უნდა ჩატარდეს კომპონენტების აუდიტი სხვა აუდიტორების მიერ.
- იმ სამეურნეო სეგმენტების ხასიათი, რომელთა აუდიტიც უნდა ჩატარდეს, მათ შორის, სპეციალური ცოდნის საჭიროება.
- გამოსაყენებელი საანგარიშგებო ვალუტა, მათ შორის, იმ ფინანსური ინფორმაციის სხვა ვალუტაში გადაყვანის საჭიროება, რომლის აუდიტიც ტარდება.
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარდა, ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების აუცილებლობა, კანონმდებლობის მოთხოვნების თანახმად.

- აქვს თუ არა სუბიექტს შიდა აუდიტის განყოფილება და თუ აქვს, შესაძლებელია თუ არა მათ სამუშაოზე დაყრდნობა, ან რომელ სფეროებში და რა დონეზე არის შესაძლებელი, ან შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტორების გამოყენება გარე აუდიტში უშუალო დახმარების გაწევის მიზნით. შიდა აუდიტორების სამუშაოს ხელმისაწვდომობა და ასეთ სამუშაოზე აუდიტორის შესაძლო დაყრდნობის დონე.
- სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენება და როგორ შეიძლება მოიპოვოს აუდიტორმა მტკიცებულებები მათ მიერ შესრულებული კონტროლის პროცედურების დიზაინის ან ფუნქციონირების შესახებ.
- რა სახით შეიძლება წინა წლების აუდიტორული შემოწმებისას მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება, მაგალითად აუდიტის მტკიცებულებების, რომლებიც დაკავშირებულია რისკის შეფასების პროცედურებთან და კონტროლის ტესტებთან.
- საინფორმაციო ტექნოლოგიის გავლენა აუდიტის პროცედურებზე, მათ შორის, მონაცემებზე ხელმისაწვდომობა და კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის მოსალოდნელი გამოყენება.
- შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოების მოცულობისა და ვადების კოორდინირება და ამგვარი მიმოხილვის პროცესში მოპოვებული ინფორმაციის გავლენა აუდიტზე.
- დამკვეთის პერსონალისა და მონაცემების ხელმისაწვდომობა.

აუდიტორის საანგარიშგებო მიზნები, აუდიტის ჩატარების ვადები და ინფორმირების ხასიათი

- სუბიექტის ანგარიშგების წარდგენის განრიგი, მაგალითად აუდიტის შუალედურ ან საბოლოო სტადიაზე.
- ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან შეხვედრების ორგანიზება აუდიტის სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსახილველად.
- ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად აუდიტორების მიერ წარსადგენი ანგარიშების სავარაუდო ტიპებისა და წარდგენის ვადების, ასევე წერილობით თუ სიტყვიერად მისაწოდებელი სხვა ინფორმაციის განხილვა, მათ შორის, აუდიტორის დასკვნის, ხელმძღვანელობისთვის განკუთვნილი წერილებისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების.

- ხელმძღვანელობასთან ერთად ისეთი საკითხების განხილვა, რომლებიც ეხება გარიგების მსვლელობისას აუდიტის სამუშაოთა მდგომარეობის/მიმდინარეობის შესახებ ინფორმირებას.
- კომპონენტების აუდიტორების ინფორმირება წარსადგენი ანგარიშების სავარაუდო ტიპებისა და წარდგენის ვადების, ასევე კომპონენტების აუდიტთან დაკავშირებით სხვა მისაწოდებელი ინფორმაციის შესახებ.
- გარიგების გუნდის წევრებს შორის კომუნიკაციის სავარაუდო ხასიათი და ვადები, მათ შორის, გუნდის შეხვედრების ხასიათი და ვადები და შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის ვადები.
- აუცილებელია თუ არა მესამე მხარეების რაიმე სახით ინფორმირება აუდიტთან დაკავშირებით, მათ შორის, კანონმდებლობით ან ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საანგარიშგებო პასუხისმგებლობა.

მნიშვნელოვანი ფაქტორები, გარიგების დადებამდე ჩასატარებელი სამუშაოები და სხვა გარიგებების შესრულების შედეგად მიღებული გამოცდილება

- არსებითობის დადგენა ასს 320-ის[1] შესაბამისად და სადაც შესაფერისია:
  - არსებითობის დადგენა კომპონენტებისთვის და კომპონენტების აუდიტორების ინფორმირება მის შესახებ, ასს 600-ის[2] შესაბამისად;
  - მნიშვნელოვანი კომპონენტებისა და ფინანსური ოპერაციების არსებითი კატეგორიების, ანგარიშის ნაშთებისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის წინასწარ განსაზღვრა;
- იმ სფეროების წინასწარ განსაზღვრა, სადაც შეიძლება მაღალი იყოს არსებითი უზუსტობის რისკი;
- მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკის გავლენა აუდიტის სამუშაოთა ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და მიმოხილვაზე;
- მეთოდი, რომლის მეშვეობითაც აუდიტორი გარიგების გუნდის წევრების ყურადღებას ამახვილებს იმაზე, რომ აუდიტის მტკიცებულებების შეკრებისა და შეფასებისას აუცილებელია კრიტიკული აზროვნების შენარჩუნება და პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება;

---

1. ასს 320 - *„არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“*.
2. ასს 600 - *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“*, პუნქტები 21-23-ე და 40(გ).

- წინა პერიოდების აუდიტის შედეგები, რაც მოიცავდა შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასებას, მათ შორის, გამოვლენილი ნაკლოვანებების ხასიათი და მათ მოსაგვარებლად გატარებული ზომები;
- სუბიექტისთვის სხვა მომსახურების შესრულებაზე პასუხისმგებელ ფირმის პერსონალთან ერთად ისეთი საკითხების განხილვა, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტზე;
- მტკიცებულება ხელმძღვანელობის ვალდებულებაზე ძლიერი შიდა კონტროლის სისტემის შექმნასთან, დანერგვასა და ფუნქციონირებასთან დაკავშირებით, მათ შორის მტკიცებულება შიდა კონტროლის სათანადო დოკუმენტირებაზე;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესული ცვლილებები, მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში შესული ცვლილებები, რაც შეიძლება ითვალისწინებდეს მნიშვნელოვან ახალ ან შეცვლილ მოთხოვნებს ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან დაკავშირებით;
- ოპერაციების მოცულობა, რის მიხედვითაც შეიძლება განისაზღვროს, უფრო ეფექტური იქნება თუ არ აუდიტორისათვის შიდა კონტროლზე დაყრდნობა;
- სუბიექტში მოქმედი შიდა კონტროლის სისტემის მნიშვნელობა სუბიექტის საქმიანობის წარმატებებისთვის;
- პროცეს(ებ)ი, რომელსაც (რომლებსაც) ხელმძღვანელობა იყენებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ახსნა-განმარტებების დასადგენად და მოსამზადებლად, მათ შორის ისეთი ინფორმაციის, რომლებიც ამოღებული არ არის სუბიექტის მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან;
- მნიშვნელოვანი მიღწევები ბიზნესში, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტზე, მათ შორის, საინფორმაციო ტექნოლოგიებსა და ბიზნესპროცესებში მომხდარი ცვლილებები, ცვლილებები წამყვან ხელმძღვანელ პერსონალში და სხვა სუბიექტების შეძენა, შერწყმა და ინვესტიციების შეკვეცა;
- მნიშვნელოვანი დარგობრივი მოვლენები, როგორიცაა ცვლილებები დარგის მარეგულირებელ ნორმებში და ახალი საანგარიშგებო მოთხოვნები;
- სხვა მნიშვნელოვანი შესაფერისი მოვლენები, როგორიცაა საკანონმდებლო გარემოში მომხდარი ცვლილებები, რაც გავლენას ახდენს სუბიექტზე.

რესურსების ხასიათი, ვადები და მოცულობა

- ადამიანური, ტექნოლოგიური და ინტელექტუალური რესურსები, რომლებიც გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომია გარიგებისთვის (მაგ., გარიგების გუნდის დაკომპლექტება და აუდიტის სამუშაოს განაწილება გუნდის წევრებზე, მათ შორის, სათანადო გამოცდილების მქონე გუნდის წევრების განაწილება ისეთ სფეროებში, სადაც შეიძლება მაღალი იყოს არსებითი უზუსტობის რისკები.).
- გარიგების ბიუჯეტის შედგენა, მათ შორის, შესაფერისი ოდენობის დროის გათვალისწინება ისეთი სფეროებისთვის, სადაც შეიძლება მაღალი იყოს არსებითი უზუსტობის რისკები.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 315

(გადასინჯული 2019 წელს)

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

(ძალაშია 2021 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მოქმედების სფერო 1

ძირითადი ცნებები 2

გრადაცია 9

ძალაში შესვლის თარიღი 10

მიზანი 11

განმარტებები 12

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები 13-18

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის შესახებ 19-27

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება 28-37

დოკუმენტაცია 38

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

განმარტებები გ1-გ10

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები გ11-გ47

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის შესახებ..... გ48-გ183

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება გ184-გ236

დოკუმენტაცია გ237გ241

1-ლი დანართი: სუბიექტისა და მისი ბიზნესმოდელის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები
მე-2 დანართი: თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესწავლა
მე-3 დანართი: სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა
მე-4 დანართი: სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები
მე-5 დანართი: საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები
მე-6 დანართი: სტ საერთო კონტროლის პროცედურების შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“* - ერთად.

შესავალი

ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) არეგულირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას, რომელიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას.

ამ ასს-ის ძირითადი ცნებები

2. ასს 200 ეხება აუდიტორის საერთო მიზნებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში[1], მათ შორის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას რისკის შესამცირებლად მისაღებ დაბალ დონემდე.[2] აუდიტორული რისკი არსებითი უზუსტობების რისკებისა და შეუმჩნევლობის რისკის ფუნქციაა.[3] ასს 200-ში ახსნილია, რომ არსებითი უზუსტობის რისკები შესაძლოა არსებობდეს ორ დონეზე:[4] მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და ოპერაციების კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებული მტკიცებების დონეზე.
3. ასს 200-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას იმოქმედოს პროფესიული სკეპტიციზმით, იმის გაცნობიერებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც არსებით უზუსტობებს იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში.[5]
4. ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკები მრავალმხრივ არის დაკავშირებული მთელ ფინანსურ ანგარიშგებასთან და, პოტენციურად, გავლენას ახდენს ბევრ მტკიცებაზე. მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები შედგება ორი კომპონენტისგან, თანდაყოლილი და კონტროლის რისკებისგან. განმარტების თანახმად:
   - თანდაყოლილი რისკი არის რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობის წარმოქმნისკენ, რომელიც ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, შეიძლება არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად;
   - კონტროლის რისკი არის რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციის,

1. ასს 200 - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“*.
2. ასს 200, მე-17 პუნქტი.
3. ასს 200, პუნქტი 13(გ).
4. ასს 200, პუნქტი გ37.
5. ასს 200, მე-15-16 პუნქტები.

ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სუბიექტის კონტროლის მექანიზმები.

5. ასს 200-ში ახსნილია, რომ მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზანია, აუდიტორმა განსაზღვროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.[6] მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად წინამდებარე ასს-ით ცალ-ცალკე მოითხოვება თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასება. ამ ასს-ში თანდაყოლილი რისკის ცვლილების ხარისხს ეწოდება „თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონი“.

6. არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებსაც აუდიტორი ავლენს და აფასებს, მოიცავს როგორც შეცდომით, ისე თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებს. მართალია, ამ ასს-ში ორივე მათგანია განხილული, მაგრამ თაღლითობის განსაკუთრებული მნიშვნელობის გამო, ასს 240[7] მოიცავს უფრო დეტალურ, დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს რისკის შეფასების პროცედურებისა და სხვა შესაბამისი ქმედებების შესახებ, რათა აუდიტორმა მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც გამოიყენებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად, შესაფასებლად და მათზე რეაგირებისთვის.

7. რისკის გამოვლენისა და შეფასების პროცესი, რომელსაც აუდიტორი იყენებს, უწყვეტი და დინამიკური პროცესია. ამასთან, ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი მოიპოვებს სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის შედეგად, ურთიერთდამოკიდებულია იმ მოთხოვნებში გამოყენებულ ცნებებთან, რომლებიც ეხება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას. წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი ინფორმაციის მოსაპოვებლად შესაძლებელია რისკებისთვის საწყისი მოსალოდნელი შეფასებების განსაზღვრა, რაც შეიძლება შემდეგ შეიცვალოს და დაზუსტდეს აუდიტის მიმდინარეობისას, რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში. გარდა ამისა, წინამდებარე ასს-ისა და ასს 330-ის

6. ასს 200, პუნქტი გ43ა და ასს 330 – *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.*

7. ასს 240 - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“.*

მიხედვით, სავალდებულოა, რომ აუდიტორმა შეასწოროს რისკების შეფასებები და შემდეგ შეცვალოს დამატებითი საერთო ხასიათის ღონისძიებები და დამატებითი აუდიტის პროცედურები, ასს 330-ის შესაბამისად ჩატარებული დამატებითი აუდიტის პროცედურების შედეგად მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, ან იმ შემთხვევაში, თუ ახალ ინფორმაციას მოიპოვებს.

8. ასს 330-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა დაგეგმოს და გაატაროს საერთო ხასიათის ღონისძიებები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის.[8] ამასთან, ასს 330-ში ახსნილია, რომ ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებასა და მათზე რეაგირებისთვის შესაფერისი საერთო ხასიათის ღონისძიებების განსაზღვრაზე გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ სუბიექტის კონტროლის გარემოს შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია. გარდა ამისა, ასს 330-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მიესადაგება ცალკეული მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებას.[9]

გრადაცია

9. ასს 200-ში აღნიშნულია, რომ ასს-ები მოიცავს მოთხოვნების გრადაციასთან დაკავშირებულ მოსაზრებებს, საიდანაც ჩანს მოთხოვნების გამოყენება ყველა სუბიექტის მიმართ, იმის მიუხედავად, მათი სპეციფიკა და გარემოებები ნაკლებად რთულია თუ მეტად რთული.[10] ეს ასს განკუთვნილია ნებისმიერი სუბიექტის აუდიტისთვის მათი ზომისა და სირთულის მიუხედავად. მაშასადამე, განყოფილება „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“, საჭიროებისამებრ, მოიცავს სპეციფიკურ მოსაზრებებს, რომლებიც ეხება როგორც ნაკლებად რთულ, ისე რთულ სუბიექტებს. მართალია, სუბიექტის ზომა შეიძლება იყოს მისი სირთულის ერთ-ერთი ინდიკატორი, მაგრამ ისიც შესაძლებელია, რომ ზოგიერთი მცირე სუბიექტი რთული იყოს, ხოლო ზოგიერთი მსხვილი სუბიექტი _ ნაკლებად რთული.

ძალაში შესვლის თარიღი

10. წინამდებარე ასს ძალაშია 2021 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

8. ასს 330, მე-5 პუნქტი.
9. ასს 330, მე-6 პუნქტი.
10. ასს 200, გ69.

მიზანი

11. აუდიტორის მიზანია, გამოავლინოს და შეაფასოს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე და ამით შეიქმნას საფუძველი არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელებისთვის.

განმარტებები

12. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:

ა) *მტკიცებები* – ფინანსურ ანგარიშგებაში მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც ეხება აღიარებას, შეფასებას, წარდგენას და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას და ხელმძღვანელობა წარმოადგენს იმის წარმოსაჩენად, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. მტკიცებებს აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად, როდესაც ავლენს, აფასებს და ატარებს საპასუხო პროცედურებს არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით; (იხ. გ1 პუნქტი)

ბ) *ბიზნესის რისკი* – მნიშვნელოვანი პირობებით, მოვლენებით, გარემოებებით, ქმედებებით ან უმოქმედობით განპირობებული რისკი, რომელსაც შეუძლია უარყოფითად იმოქმედოს სუბიექტის უნარზე, მიაღწიოს დასახულ მიზნებს და განახორციელოს თავისი სტრატეგია, ან არასათანადო მიზნებისა და სტრატეგიის განსაზღვრით განპირობებული რისკი;

გ) *კონტროლი* – პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებსაც სუბიექტი ადგენს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განსაზღვრული კონტროლის მიზნების მისაღწევად. ამ კონტექსტში: (იხ. გ2-გ5 პუნქტები)

(i) პოლიტიკა არის პრინციპული დებულებები იმის თაობაზე, რა უნდა გაკეთდეს ან რა არ უნდა გაკეთდეს კონტროლის განსახორციელებლად სუბიექტის ფარგლებში. ამგვარი დებულებები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს დოკუმენტური სახით, აშკარად ჩანდეს ინფორმირების სხვა საშუალებებში/შეტყობინებებში ან იგულისხმებოდეს მოქმედებებსა და გადაწყვეტილებებში;

(ii) პროცედურები არის პოლიტიკის პრაქტიკაში რეალიზებისთვის განკუთვნილი ქმედებები;

დ) *საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) საერთო კონტროლის პროცედურები* _ კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაწესებულია სუბიექტის იმ სტ პროცესებზე, რომლებიც ხელს უწყობს სტ გარემოს სათანადოდ მუშაობას უწყვეტად, მათ შორის ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიან ფუნქციონირებასა და ინფორმაციის მთლიანობას (ე.ი. სისრულე, სისწორე და ვალიდურობა) სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში. ასევე იხილეთ *სტ გარემოს* განმარტება;

ე) *ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები* _ კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ინფორმაციის დამუშავების პროცესთან სტ გამოყენებით პროგრამებში ან ინფორმაციის მანუალურად დამუშავების პროცესთან სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში, რომლებიც პირდაპირ რეაგირებს ინფორმაციის მთლიანობაზე (ე.ი. ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის სისრულე, სისწორე და ვალიდურობა) მოქმედ რისკებზე; (იხ. გ6 პუნქტი)

ვ) *თანდაყოლილი რისკფაქტორები* _ ისეთი პირობებისა და მოვლენების მახასიათებლები, რომლებიც, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად, გავლენას ახდენს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, რომელიც ეხება ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას. ამგვარი ფაქტორები შეიძლება იყოს ხარისხობრივი ან რაოდენობრივი და მოიცავს სირთულეს, სუბიექტურობას, ცვლილებას, განუსაზღვრელობას, ანდა ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან სხვა თაღლითობის რისკფაქტორებით[11] გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, ვინაიდან ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე;

ზ) *სტ გარემო* - სტ გამოყენებითი პროგრამები და შესაბამისი სტ ინფრასტრუქტურა, ასევე სტ პროცესები და ამ პროცესებში ჩართული პერსონალი, რომელთაც სუბიექტი იყენებს ოპერაციების განსახორციელებლად და დასახული სტრატეგიების პრაქტიკაში რეალიზებისთვის. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისთვის:

11. ასს 240, პუნქტები გ24-გ27.

(i) სტ გამოყენებითი პროგრამა არის პროგრამა ან პროგრამების პაკეტი, რომელიც გამოიყენება ოპერაციების ან ინფორმაციის ინიცირების, დამუშავების, დოკუმენტირებისა და ანგარიშის წარსადგენად. სტ გამოყენებითი პროგრამები მოიცავს მონაცემთა საცავებსა და ანგარიშების გენერატორებს;

(ii) სტ ინფრაქტრუქტურა შედგება ქსელის, საოპერაციო სისტემებისა და მონაცემთა ბაზებისგან და მათთან დაკავშირებული აპარატურული და პროგრამული უზრუნველყოფისგან;

(iii) სტ პროცესები არის სუბიექტის პროცესები, რომლებიც განკუთვნილია სტ გარემოზე წვდომის მართვისთვის, პროგრამის ან სტ გარემოს ცვლილებებისა და ასევე სტ ოპერაციების მართვისთვის;

თ) *რელევანტური მტკიცებები* _ ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ მტკიცება მიიჩნევა რელევანტურად, თუ მასთან დაკავშირებით არსებობს გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკი. მტკიცების რელევანტურობას აუდიტორი მანამდე ადგენს, სანამ განიხილავს მასთან დაკავშირებულ რომელიმე კონტროლის პროცედურას (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი); (იხ. პუნქტი გ9)

ი) *სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები* _ სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურებისთვის დამახასიათებელი არაეფექტური დიზაინი ან ფუნქციონირება, ან ინფორმაციის მთლიანობასთან (ე.ი. ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის სისრულე, სისწორე და ვალიდურობა) დაკავშირებული რისკები, რაც განპირობებულია სუბიექტის სტ პროცესებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების არაეფექტური დიზაინით ან ფუნქციონირებით;

კ) *რისკის შეფასების პროცედურები* - აუდიტის პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი გეგმავს და ატარებს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე;

ლ) *ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორია, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია* _ ოპერაციების კატეგორია, ანგარი-

შის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლის შესახებაც არსებობს ერთი ან რამდენიმე რელევანტური მტკიცება;

მ) *მნიშვნელოვანი რისკი* – გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკი: (იხ. მე-10 უნქტი)

(i) რომლისთვისაც თანდაყოლილი რისკის შეფასება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ზედა ზღვარს/ბოლო მნიშვნელობას უახლოვდება იმდენად, რამდენადაც თანდაყოლილი რისკფაქტორები ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და პოტენციური უზუსტობის მოსალოდნელი სიდიდის კონკრეტულ კომბინაციაზე; ან

(ii) რომელიც მნიშვნელოვან რისკად მიიჩნევა სხვა ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად;[12]

ნ) *შიდა კონტროლის სისტემა* _ სისტემა, რომელიც შექმნეს, დანერგეს და ამუშავებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, ხელმძღვანელობა და სხვა პერსონალი, რათა მოიპოვონ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ მიღწეულია სუბიექტის მიზნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საიმედოობას, ოპერაციების მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას, ასევე მოქმედი კანონმდებლობისა და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დაცვას. ასს-ების მიზნებისთვის, შიდა კონტროლის სისტემა შედგება ხუთი ურთიერთდაკავშირებული კომპონენტისგან:

(i) კონტროლის გარემო;

(ii) სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი;

(iii) სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი;

(iv) საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია; და

(v) მაკონტროლებელი საქმიანობა.

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

13. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს რისკის შეფასების პროცედურები ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომლებიც ქმნის სათანადო საფუძველს: (იხ. პუნქტები გ11-გ18)

12. ასს 240, 27-ე პუნქტი და ასს 550 – *„დაკავშირებული მხარეები“*, მე-18 პუნქტი.
ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)

ა) თაღლითობითა და შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე; და

ბ) დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისთვის ასს 330-ის შესაბამისად.

აუდიტორმა იმგვარად უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს რისკის შეფასების პროცედურები, რომ ისინი მიკერძოებულად არ იყოს მიმართული მხოლოდ ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაზე, რომლებიც შეიძლება დამადასტურებელი იყოს, ან ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების გამორიცხვაზე, რომლებიც შეიძლება საწინააღმდეგო იყოს. (იხ. პუნქტი გ14)

14. რისკის შეფასების პროცედურები უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტები გ19-გ21)

ა) სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა შესაფერის პირთა გამოკითხვას სუბიექტის ფარგლებში, მათ შორის შიდა აუდიტის განყოფილების შესაფერისი თანამშრომლების, თუ ასეთი განყოფილება არსებობს; (იხ. პუნქტები გ22-გ26)

ბ) ანალიზურ პროცედურებს; (იხ. პუნქტები გ27-გ31)

გ) დაკვირვებასა და ინსპექტირებას. (იხ: პუნქტები გ32-გ36)

სხვა წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაცია

15. მე-13 პუნქტის შესაბამისად აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებისას, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ინფორმაცია, რომელიც მიიღო: (იხ. პუნქტები გ37-გ38)

ა) პროცედურებიდან, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას; და

ბ) სხვა გარიგებებიდან, რომლებიც მოცემული სუბიექტისთვის შეასრულა ამ გარიგების პარტნიორმა, შესაბამის შემთხვევებში.

16. თუ აუდიტორი აპირებს სუბიექტთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილებისა და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენებას, მან უნდა განსაზღვროს, ამგვარი ინფორმაცია ისევ რელევანტური და საიმედო არის თუ არა, როგორც აუდიტის მტკიცებულება მიმდინარე აუდიტისთვის. (იხ. პუნქტები გ39–გ41)

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის

17. გარიგების პარტნიორმა და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანმა წევრებმა უნდა იმსჯელონ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათა-

ნადო საფუძვლების გამოყენებისა და არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიდრეკილების შესახებ. (იხ. პუნქტები გ42-გ47)

18. იმ შემთხვევაში, თუ გარიგების გუნდის ყველა წევრი არ მონაწილეობდა გარიგების გუნდში ჩატარებულ განხილვაში, გარიგების პარტნიორმა უნდა განსაზღვროს, რომელი საკითხების შესახებ უნდა აცნობოს გარიგების გუნდის ამ წევრებს.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის შესახებ (იხ. პუნქტები გ48-გ49)

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ (იხ. პუნქტები გ50-გ55)

19. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს რისკის შეფასების პროცედურები, რათა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას:

ა) სუბიექტისა და მისი გარემოს შემდეგი ასპექტების შესახებ:

(i) სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურა, საკუთრების ტიპი და მართვა და მისი ბიზნესმოდელი, მათ შორის, ბიზნესმოდელში რა დონეზეა ინტეგრირებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების (შემდგომში სტ) გამოყენება; (იხ. პუნქტები გ56-გ67)

(ii) დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები; (იხ. პუნქტები გ68-გ73) და

(iii) სუბიექტის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად გამოყენებული შიდა და გარე მაჩვენებლები. (იხ. პუნქტები გ74-გ81)

ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების, სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მისი ცვლილების მიზეზების თაობაზე; (იხ. პუნქტები გ82-გ84) და

გ) როგორ და რამდენად ახდენს გავლენას თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, (ა) და (ბ) პუნქტების შესაბამისად მოპოვებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით; (იხ. პუნქტები გ85-გ89)

20. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა მისთვის შესაფერისია თუ არა და შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს.

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების შესწავლა (იხ. პუნქტები გ90-გ95)

კონტროლის გარემო, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი (იხ. პუნქტები გ96-გ98)

კონტროლის გარემო

21. აუდიტორმა, რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებით, ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული კონტროლის გარემოს შესახებ. ამ მიზნით უნდა: (იხ. პუნქტები გ99-გ100)	
ა) შეისწავლოს შემდეგ ასპექტებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები, პროცესები და სტრუქტურები: (იხ. პუნქტები გ101-გ102) (i) როგორ ხორციელდება პრაქტიკაში ზედამხედველობის გაწევაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა, რომელიც ეხება, მაგალითად სუბიექტის კულტურას და პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების მიმართ ხელმძღვანელობის ერთგულებას; (ii) როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები განცალკევებულია ხელმძღვანელობისგან _ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დამოუკიდებლობა და მათ მიერ ზედამხედველობის განხორციელება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე; (iii) უფლებამოსილებებისა და პასუხისმგებლობების დანაწილება სუბიექტში;	და გ) შეაფასოს: (იხ. პუნქტები გ103-გ108) (i) ხელმძღვანელობას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, შექმნილი და დანერგილი აქვს თუ არა პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის კულტურა; (ii) კონტროლის გარემო ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტებისთვის, სუბიექტის სპეციფიკისა და სირთულის გათვალისწინებით; (iii) კონტროლის გარემოში გამოვლენილი კონტროლის ნაკლო-

(iv) როგორ იზიდავს, ავითარებს და ინარჩუნებს სუბიექტი კომპეტენტურ ადამიანებს; (v) როგორ ინარჩუნებს სუბიექტი იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მიზნების მიღწევაზე.	ვანებები ზიანს აყენებს თუ არა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების მუშაობას.

სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი

22. აუდიტორმა, რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებით, ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. ამ მიზნით უნდა:	
ა) შეისწავლოს სუბიექტის პროცესი, რომელიც განკუთვნილია: (იხ. პუნქტები გ109-გ110) (i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნებთან დაკავშირებული ბიზნესის რისკების გამოსავლენად; (იხ. გ62 პუნქტი) (ii) რისკების შესაფასებლად, მათ შორის მათი წარმოქმნის ალბათობის; და (iii) ამ რისკებზე რეაგირებისთვის.	და ბ) შეაფასოს, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი ადეკვატურია თუ არა სუბიექტის გარემოებების, მისი სპეციფიკისა და სირთულის გათვალისწინებით (იხ. პუნქტები გ111-გ113)

23. თუ აუდიტორი გამოავლენს არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებს, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ვერ გამოავლინა, მან უნდა:
   ა) დაადგინოს, ეს რისკები არის თუ არა ისეთი ტიპის, რომ უნდა გამოევლინა სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესს, ხოლო თუ ასეა, გაარკვიოს, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესმა რატომ ვერ შეძლო ამგვარი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა; და

ბ) განიხილოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტორის შეფასებაზე, რომელიც მან განახორციელა 22(ბ) პუნქტის შესაბამისად.

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი

24. აუდიტორმა, რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებით, ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. ამ მიზნით უნდა: (იხ. გ114-გ115 პუნქტები)	
ა) შეისწავლოს სუბიექტის პროცესის ის ასპექტები, რომლებიც დაკავშირებულია: (i) კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობის უწყვეტ და პერიოდულ შეფასებებთან, კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენასა და გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამოსწორებასთან; (იხ. პუნქტები გ116-გ117) და (ii) სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილებასთან, თუ არსებობს, მათ შორის მისი ხასიათი, პასუხისმგებლობები და საქმიანობა; (იხ. პუნქტი გ118) ბ) შეისწავლოს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში გამოყენებული ინფორმაციის წყაროები და საფუძველი, რომელსაც ეყრდნობა ხელმძღვანელობა იმის დასადგენად, რომ ეს ინფორმაცია საკმარისად საიმედოა ამ მიზნისთვის.	და გ) სუბიექტის სპეციფიკისა და სირთულის გათვალისწინებით შეაფასოს, სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი შესაფერისია თუ არა სუბიექტის გარემოებების.

საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია, ასევე მაკონტროლებელი საქმიანობა (იხ. პუნქტები გ123-გ130)

საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია

25. აუდიტორმა, რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებით, ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. ამ მიზნით უნდა შეისწავლოს: (იხ. პუნქტი გ131)	
ა) სუბიექტში ინფორმაციის დამუშავებისთვის გამოყენებული პროცესები, მათ შორის მონაცემები და ინფორმაცია, ამ პროცესებში გამოყენებული რესურსები და პოლიტიკა, რომელიც განსაზღვრავს ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებს, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას. კერძოდ: (იხ. პუნქტები გ132-გ143) (i) როგორ მოძრაობს ინფორმაციის ნაკადები სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში, მათ შორის, როგორ ხდება: ა. ოპერაციების ინიცირება, ასევე მათ შესახებ ინფორმაციის აღრიცხვა, დამუშავება და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გასწორება, მთავარ საბუღალტრო წიგნში ასახვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა; და	და გ) შეაფასოს, სუბიექტის ფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემა სათანადოდ უწყობს თუ არა ხელს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ146)

ბ. ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენებისა და პირობების შესახებ ინფორმაციის შეგროვება, დამუშავება და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნება; (ii) ბუღალტრული ჩანაწერები, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული კონკრეტული ანგარიშები და სხვა დამადასტურებელი დოკუმენტები/ჩანაწერები, რომლებიც დაკავშირებულია საინფორმაციო სისტემაში მოძრავ ინფორმაციის ნაკადებთან; (iii) სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნების მოსამზადებლად გამოყენებული პროცესი; და (iv) სუბიექტის რესურსები, მათ შორის სტ გარემო, რომელიც დაკავშირებულია ზემოთ (ა)(i)_(ა)(iii) პუნქტებში აღწერილ ასპექტებთან; (ბ) როგორ აწვდის სუბიექტი ქვემოთ ჩამოთვლილ მხარეებს ინფორმაციას ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად საჭირო მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ, ასევე საინფორმაციო სისტემისა და შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების შესაბამისი პასუხისმგებლობების შესახებ: (იხ. პუნქტები გ144-გ145)	

(i) ადამიანებს სუბიექტის ფარგლებში, მათ შორის ინფორმაციას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენასთან დაკავშირებული როლებისა და პასუხისმგებლობების შესახებ; (ii) ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს; და (iii) გარე მხარეებს, მაგალითად მარეგულირებელ ორგანოებს.	

მაკონტროლებელი საქმიანობა

26. აუდიტორმა, რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებით, ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის შესახებ. ამ მიზნით უნდა: (იხ. პუნქტები გ147-გ157)	
ა) დაადგინოს მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული ისეთი კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის მტკიცების დონეზე. კერძოდ: (i) კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია მნიშვნელოვან რისკად მიჩნეულ რისკთან (იხ. პუნქტები გ158 - გ159) (ii) კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია საბუღალტრო გატარებებთან, მათ შორის არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან, რომლებიც გამოიყენება იშვიათი/	და დ) თითოეული კონტროლის პროცედურისთვის, რომლებიც მითითებულია (ა) ან (გ)(ii) ქვეპუნქტებში: (იხ. პუნქტები გ175-გ181) (i) შეაფასოს, ეს კონტროლის პროცედურა ეფექტურად არის თუ არა შემუშავებული არსებითი უზუსტობის რისკზე რეაგირების განსახორციელებლად მტკიცების დონეზე, ან ეფექტურად არის თუ არა შემუშავებული კონტროლის

/ერთჯერადი ან არაორდინარული ოპერაციების ან კორექტირებების აღრიცხვისთვის; (იხ. პუნქტები გ160-გ161) (iii) კონტროლის პროცედურები, რომელთა ეფექტიანობის ტესტირებასაც გეგმავს აუდიტორი ჩასატარებელი ძირითადი ტესტების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის მიზნით, მათ შორის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის არის განკუთვნილი, რომელთა მიმართაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება; და (იხ. პუნქტები გ162-გ164) (iv) სხვა კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი პროფესიული განსჯის საფუძველზე შესაფერისად მიიჩნევს მე-13 პუნქტში განსაზღვრული მიზნების მისაღწევად, რომლებიც ეხება მტკიცების დონის რისკებს; (იხ. გ165 პუნქტი) ბ) (ა) პუნქტის მიხედვით გამოვლენილ კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობით დაადგინოს ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამები და სუბიექტის სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომლებთანაც დაკავშირებულია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები; (იხ. პუნქტები გ166 - გ172)	სხვა პროცედურების ფუნქციონირების ხელშესაწყობად; და (ii) დაადგინოს, დანერგილია თუ მოცემული კონტროლის პროცედურა _ სუბიექტის პერსონალის გამოკითხვებთან ერთად სხვა პროცედურების ჩატარებით.

გ)	(ბ) პუნქტში მითითებული გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტებისთვის დაადგინოს: (იხ. პუნქტები გ173 - გ174) (i) შესაბამისი რისკები, რომლებიც წარმოიშობა სტ-ის გამოყენების შედეგად; და (ii) სუბიექტის სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის არის განკუთვნილი.	

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კონტროლის ნაკლოვანებები

27. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის თითოეული კომპონენტის შეფასებაზე დაყრდნობით აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, გამოვლინდა თუ არა კონტროლის ერთი ან რამდენიმე ნაკლოვანება. (იხ. პუნქტები გ182 - გ183)

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

(იხ. პუნქტები გ184 - გ185)

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა

28. აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს არსებითი უზუსტობის რისკები და დაადგინოს, სად არსებობს ისინი: (იხ. პუნქტები გ186 - გ192)

    ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე (იხ. პუნქტები გ193 - გ200); თუ

    ბ) ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ არსებული მტკიცებების დონეზე. (იხ. პუნქტი გ201).

29. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს რელევანტური მტკიცებები და დაკავშირებული ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია. (იხ. პუნქტები გ202 - გ204)

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ფინანსური ანგარიშგების დონეზე

30. ფინანსური ანგარიშგების დონეზე გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს რისკები და: (იხ. პუნქტები გ193-გ200)

    ა) დაადგინოს, ეს რისკები გავლენას ახდენს თუ არა მტკიცების დონის რისკების შეფასებებზე; და

    ბ) შეაფასოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი ყოვლისმომცველი გავლენის ხასიათი და დონე.

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება მტკიცების დონეზე

თანდაყოლილი რისკის შეფასება (იხ. პუნქტები გ205 - გ217)

31. მტკიცების დონეზე გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს თანდაყოლილი რისკი, უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და მისი მოსალოდნელი სიდიდის შეფასებებზე დაყრდნობით. ამ დროს აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, როგორ და რამდენად ახდენს გავლენას:

    ა) თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ რელევანტური მტკიცებების მიდრეკილებაზე; და

    ბ) ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები _ მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის შეფასებაზე. (იხ. პუნქტები გ215 - გ216)

32. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებიდან რომელიმე არის თუ რა მნიშვნელოვანი რისკი. (იხ. პუნქტები გ218 - გ221)

33. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მტკიცების დონეზე ისეთი არსებითი უზუსტობის რისკები, რომელთა მიმართაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. (იხ. პუნქტები გ222 - გ225)

კონტროლის რისკის შეფასება

34. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, მან უნდა შეაფასოს კონტროლის რისკი. თუ აუდიტორი არ გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, აუდიტორის მიერ კონტროლის რისკისთვის მინიჭებული შეფასება იმგვარი უნდა იყოს,

რომ არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება და თანდაყოლილი რისკის შეფასება ერთნაირი იყოს. (იხ. პუნქტები გ226-გ229)

რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება

35. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. თუ ასე არ არის, აუდიტორმა რისკის შეფასების იმდენი დამატებითი პროცედურა უნდა ჩაატაროს, სანამ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შედეგად არ შეიქმნის ამგვარ საფუძველს. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული ყველანაირი აუდიტის მტკიცებულება, იმის მიუხედავად, იგი ადასტურებს ხელმძღვანელობის მტკიცებას თუ წინააღმდეგობაში მოდის მასთან. (იხ. პუნქტები გ230 - გ232)

ოპერაციების კატეგორიები, ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლებიც მნიშვნელოვანი არ არის, მაგრამ არსებითია

36. ოპერაციების ისეთ არსებით კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომლებიც აუდიტორმა არ მიიჩნია მნიშვნელოვნად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, მისი გადაწყვეტილება ისევ შესაფერისია თუ არა. (იხ. პუნქტები გ233 - გ235)

რისკის შეფასების შესწორება

37. თუ აუდიტორი ახალ ინფორმაციას მოიპოვებს, რომელიც წინააღმდეგობაში მოდის იმ აუდიტის მტკიცებულებებთან, რომლებსაც ეყრდნობოდა თავდაპირველად აუდიტორის მიერ განსაზღვრული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის ან შეფასების პროცედურები, აუდიტორმა უნდა შეასწოროს რისკის შეფასება. (იხ. პუნქტი გ236)

დოკუმენტაცია

38. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:[13]
(იხ. გ237 - გ241 პუნქტები)

13. ასს 230 - *„აუდიტის დოკუმენტაცია“*, პუნქტები მე-8-11 და გ6-გ7.

ა) გარიგების გუნდის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვის პროცესი და მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები;

ბ) მე-19, 21-ე, 22-ე, 24-ე და 25-ე პუნქტების შესაბამისად მოპოვებული ინფორმაციის ძირითადი ელემენტები; იმ ინფორმაციის წყაროები, რომელთა საფუძველზეც აუდიტორმა შეისწავლა ეს საკითხები, ასევე ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურები;

გ) 26-ე პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების დიზაინის შეფასება და დასკვნა იმის თაობაზე, ეს კონტროლის პროცედურები დანერგილია თუ არა;

დ) ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, მათ შორის მნიშვნელოვანი რისკები და ისეთი რისკებიც, რომელთა მიმართაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, ასევე ყველა განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯის რაციონალური საფუძველი.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

განმარტებები (იხ. მე-12 პუნქტი)

მტკიცებები (იხ. 12(ა) პუნქტი)

გ1. მტკიცებების კატეგორიებს აუდიტორი იმისთვის იყენებს, რომ განიხილოს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობები (რომლებიც შეიძლება არსებობდეს) როდესაც ავლენს, აფასებს და საპასუხო ზომებს ატარებს არსებითი უზუსტობის რისკებთან მიმართებით. მტკიცებების კატეგორიები დახასიათებულია გ190 პუნქტში. მტკიცებები განსხვავდება ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციისგან, რომლის წარდგენაც მოითხოვება ასს 580-ით[14] გარკვეული საკითხების ან სხვა აუდიტის მტკიცებულებების განსამტკიცებლად.

კონტროლის პროცედურები (იხ. 12(გ) პუნქტი)

14. ასს 580 - *„ხელმძღვანელობის მერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“*.

გ2. კონტროლის პროცედურები სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებშია ინტეგრირებული.

გ3. პოლიტიკა პრაქტიკაში რეალიზდება სუბიექტის პერსონალის ქმედებების მეშვეობით ან პერსონალისთვის გარკვეული ქმედებების აკრძალვით, რომლებიც ამგვარ პოლიტიკას ეწინააღმდეგება.

გ4. პროცედურები შეიძლება დადგენილი იყოს ოფიციალური დოკუმენტაციით, ანდა მითითებული იყოს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სხვა ტიპის შეტყობინებებში, ან გამომდინარეობდეს ქცევის გარკვეული წესებიდან, რომლებიც სავალდებულო არ არის, მაგრამ სუბიექტის კულტურით არის განპირობებული. პროცედურები შეიძლება ხორციელდებოდეს სუბიექტში გამოყენებული სტ გამოყენებითი პროგრამებით ნებადართული ქმედებების ან სუბიექტის სტ გარემოს სხვა ასპექტების მეშვეობით.

გ5. კონტროლის პროცედურა შეიძლება იყოს პირდაპირი ან არაპირდაპირი. პირდაპირი კონტროლის პროცედურა ისეთი პროცედურაა, რომელიც საკმარისად ზუსტია იმისთვის, რომ სათანადო რეაგირება მოახდინოს არსებითი უზუსტობის რისკებზე ცალკეული მტკიცების დონეზე. არაპირდაპირია კონტროლის ისეთი პროცედურები, რომლებიც ხელს უწყობს/განამტკიცებს პირდაპირ კონტროლის პროცედურების მუშაობას.

ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები (იხ. 12(ე) პუნქტი)

გ6. ინფორმაციის მთლიანობის რისკი წარმოიშობა სუბიექტის საინფორმაციო პოლიტიკის არაეფექტურად განხორციელების შესაძლებლობიდან. საინფორმაციო პოლიტიკა კი არის პოლიტიკა, რომელიც სუბიექტის საინფორმაციო სისტემისთვის განსაზღვრავს ინფორმაციის ნაკადებს, ჩანაწერებსა და ანგარიშების მოსამზადებლად საჭირო პროცესებს. ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები ის პროცედურებია, რომლებიც ხელს უწყობს სუბიექტის საინფორმაციო პოლიტიკის ეფექტიანად რეალიზებას პრაქტიკაში. ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები შესაძლოა იყოს ავტომატიზებული (ე.ი. ინტეგრირებული იყოს სტ გამოყენებით პროგრამებში), ან მანუალური (მაგ., სისტემაში შემავალი მონაცემებისა და შედეგების (გამომავალი ინფორმაციის კონტროლის საშუალებები)) და შესაძლოა ეყრდნობოდეს სხვა კონტროლის პროცედურებს, მათ შორის ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებულ კონტროლის სხვა პროცედურებს, ან სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს.

თანდაყოლილი რისკფაქტორები (იხ. პუნქტი 12(ვ))

მე-2 დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები.

გ7. თანდაყოლილი რისკფაქტორები შეიძლება იყოს რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი და გავლენას ახდენს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე. ხარისხობრივი თანდაყოლილი რისკფაქტორები დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ინფორმაციის მომზადებასთან და მოიცავს:

- სირთულეს;
- სუბიექტურობას;
- ცვლილებას;
- განუსაზღვრელობას; ან
- უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, რაც განპირობებულია ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკფაქტორებით, ვინაიდან ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე.

გ8. განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ მტკიცებაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორებიც, მაგალითად:

- ოპერაციების კონკრეტული კატეგორიის, ანგარიშის კონკრეტული ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული კონკრეტული ინფორმაციის რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი მნიშვნელობა; ან
- იმ მუხლების მოცულობა ან მათი შემადგენლობის არაერთგვაროვნება, რომლებიც უნდა დამუშავდეს კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების ან ანგარიშის ნაშთის ფარგლებში, ან უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში.

რელევანტური მტკიცებები (იხ. 12 (თ) პუნქტი)

გ9. არსებითი უზუსტობის რისკი შეიძლება დაკავშირებული იყოს ერთზე მეტ მტკიცებასთან, რა შემთხვევაშიც რელევანტური იქნება ყველა მტკიცება, რომელთანაც დაკავშირებულია ამგვარი რისკი. თუ გამოვლენილი არ არის ამა თუ იმ მტკიცებასთან დაკავშირებული რისკი, მაშინ ეს არ იქნება რელევანტური მტკიცება.

მნიშვნელოვანი რისკი (იხ. 12(ი) პუნქტი)

გ10. მნიშვნელოვნება შეიძლება განიმარტოს, როგორც ამა თუ იმ საკითხის შედარებითი/ფარდობითი მნიშვნელობა და მის დასადგენად აუდიტორი მსჯელობს იმის გათვალისწინებით, რა კონტექსტშიც განიხილება მოცემული საკითხი. რაც შეეხება თანდაყოლილ რისკს, მისი მნიშვნელოვნების განხილვისას გაითვალისწინება, როგორ და რამდენად ახდენს გავლენას თანდაყოლილი რისკფაქტორები ერთობლივად როგორც პოტენციური უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობაზე, ისე მის სიდიდეზე.

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები
(იხ: მე-13 და მე-18 პუნქტები)

გ11. არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებსაც აუდიტორი ავლენს და აფასებს, მოიცავს როგორც შეცდომით, ისე თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებს და ამ ასს-ში ორივე მათგანია განხილული. თუმცა, თაღლითობის განსაკუთრებული მნიშვნელობის გამო, ასს 240 მოიცავს უფრო დეტალურ, დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს რისკის შეფასების პროცედურებისა და სხვა შესაბამისი ქმედებების შესახებ, რათა აუდიტორმა მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც გამოიყენებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.[15] გარდა ამისა, ზოგიერთ სპეციფიკურ საკითხებთან ან გარემოებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების შესახებ დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს შეიცავს სხვა ასს-ებიც, კერძოდ:

- ასს 540 (გადასინჯული)[16] _ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით;
- ასს 550 _ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებით;
- ასს 570 (გადასინჯული)[17] _ ფუნქციონირებად საწარმოსთან დაკავშირებით; და
- ასს 600[18] _ ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით.

15. ასს 240, მე-12-17 პუნქტები.
16. ასს 540 (გადასინჯული) – „*სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი*“.
17. ასს 570 (გადასინჯული) – „*ფუნქციონირებადი საწარმო*“.
18. ასს 600 – „*სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*“.

გ12. რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარების შედეგად შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებების კრიტიკულად შესაფასებლად აუცილებელია პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება, რაც აუდიტორს ეხმარება განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენაში ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებთან მიმართებით, რომლებიც მიკერძოებული არ არის იმ თვალსაზრისით, რომ მიმართულია რისკების არსებობის დადასტურებაზე, ან პირიქით შესაძლოა უარყოფდეს რისკების არსებობას. პროფესიული სკეპტიციზმი არის გარკვეული მიდგომა/პოზიცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს პროფესიული განსჯისას და გადაწყვეტილებების მისაღებად, რაც, თავის მხრივ, საფუძველს ქმნის აუდიტორის შემდგომი მოქმედებისთვის. აუდიტორი პროფესიულ განსჯას მიმართავს იმის დასადგენად, მოპოვებული აქვს თუ არა ისეთი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც სათანადო საფუძველს ქმნის რისკის შესაფასებლად.

გ13. პროფესიული სკეპტიციზმით აუდიტორის მოქმედება შესაძლოა მოიცავდეს:

- წინააღმდეგობრივი/შეუსაბამო ინფორმაციისა და დოკუმენტების საიმედოობის ეჭვქვეშ დაყენებას;
- გამოკითხვების შედეგად მიღებული პასუხებისა და ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული სხვა ინფორმაციის განხილვას;
- სიფრთხილის გამოჩენას ისეთ პირობებთან მიმართებით, რომლებიც შესაძლოა მიანიშნებდეს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ შესაძლო უზუსტობაზე; და
- იმის განხილვას, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები განამტკიცებს თუ არა აუდიტორის მიერ გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებსა და მათთვის აუდიტორის მიერ მინიჭებულ შეფასებებს, სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

რატომ არის მნიშვნელოვანი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მიუკერძოებლად (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ14. რისკის შეფასების პროცედურების მიუკერძოებლად განსაზღვრა და ჩატარება ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომლებიც განამტკიცებს აუდიტორის მიერ გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებსა და მათ შეფასებებს, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს პოტენციურად წინააღმდეგობრივი ინფორმაციის დადგენაში, რაც, თავის მხრივ, აუდიტორს ხელს შეუწყობს პროფესიული

სკეპტიციზმით მოქმედებაში არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში.

აუდიტის მტკიცებულებების წყაროები (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ15. აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით რისკის შეფასების პროცედურების მიუკერძოებლად განსაზღვრა და ჩატარება შესაძლოა მოიცავდეს მტკიცებულებების მოპოვებას მრავალი წყაროდან, როგორც სუბიექტის ფარგლებში ისე გარედან. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება აუდიტის მტკიცებულებების ყველა შესაძლო წყაროს მოძიება. სხვა წყაროებიდან ინფორმაციის მოპოვების გარდა,[19] რისკის შეფასების პროცედურებისთვის ინფორმაციის შესაფერისი წყაროები შეიძლება იყოს მაგალითად:

- ინტერაქცია ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებსა და სუბიექტის სხვა წამყვან პერსონალთან, როგორიცაა შიდა აუდიტორები;
- ზოგიერთი გარე მხარეები, როგორიცაა მარეგულირებელი ორგანოები, იმის მიუხედავად, მათგან ინფორმაცია პირდაპირ იქნება მოპოვებული თუ არაპირდაპირ;
- საჯარო ინფორმაცია სუბიექტის შესახებ, მაგალითად, სუბიექტის მიერ გამოქვეყნებული პრესრელიზები, მასალა ანალიტიკოსების ან ინვესტორთა ჯგუფის სხდომებისთვის, ანალიტიკოსების ანგარიშები ან ინფორმაცია კომერციული საქმიანობის შესახებ.

აუდიტორი იხილავს ყველანაირი ინფორმაციის რელევანტურობასა და საიმედოობას, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტის მტკიცებულების სახით ასს 500-ის[20] შესაბამისად, წყაროს მიუხედავად.

გრადაცია (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ16. რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათი და მოცულობა განსხვავებული იქნება სხვადასხვა სუბიექტისთვის, მათი საქმიანობის სპეციფიკისა და გარემოებებიდან გამომდინარე (მაგ., სუბიექტის პოლიტიკისა და პროცედურების, ასევე მისი პროცესებისა და სისტემების ფორმალური მხარე). ჩასატარებელი რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის დასადგენად აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, რათა შეასრულოს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები.

19. იხ. პუნქტები გ37 და გ38.
20. ასს 500 – *„აუდიტის მტკიცებულება“*, მე-7 პუნქტი.

გ17. მართალია, სუბიექტის პოლიტიკისა და პროცედურების, ასევე მისი პროცესებისა და სისტემების ფორმალურობის ხარისხი შეიძლება განსხვავებული იყოს, მაგრამ აუდიტორს ნებისმიერ შემთხვევაში მოეთხოვება მე-19, 21-ე, 22-ე, 24-ე, 25-ე და 26-ე პუნქტებში მითითებული საკითხების შესწავლა.

მაგალითები:

ზოგიერთ სუბიექტს, მათ შორის ნაკლებად რთულ სუბიექტებს და განსაკუთრებით კი იმ სუბიექტებს, რომლებსაც მესაკუთრეები მართავენ, შესაძლოა არ ჰქონდეთ დადგენილი/დამტკიცებული სტრუქტურირებული პროცესები და სისტემები (მაგ., რისკის შეფასების პროცესი ან შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი), ან შესაძლოა ჰქონდეთ დადგენილი პროცესები ან სისტემები, მაგრამ შეზღუდული დოკუმენტაციით, ანდა შესაძლოა დადგენილი არ იყოს მათი შესრულების თანამიმდევრულობა. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ამგვარი სისტემები და პროცესები ფორმალიზებული არ არის, აუდიტორს მაინც შეუძლია რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარება დაკვირვებისა და გამოკითხვების მეშვეობით.

სხვა სუბიექტებს, როგორც წესი, შედარებით რთულ სუბიექტებს, მოსალოდნელია, რომ ექნებათ უფრო ფორმალიზებული და დოკუმენტირებული პოლიტიკა და პროცედურები. აუდიტორს ამგვარი დოკუმენტაციის გამოყენება შეუძლია რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებისას.

გ18. პირველი გარიგების დროს ჩასატარებელი რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათი და მოცულობა შეიძლება გაცილებით უფრო ფართო იყოს, ვიდრე განმეორებად გარიგებებში ჩასატარებელი პროცედურების. მომდევნო პერიოდებში აუდიტორს აქცენტის გადატანა შეუძლია იმ ცვლილებებზე, რომლებიც მოხდა წინა პერიოდის შემდეგ.

რისკის შეფასების პროცედურების ტიპები (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ19. ასს 500-ში[21] ახსნილია აუდიტის პროცედურების ტიპები, რომელთა ჩატარებაც შესაძლებელია აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად რისკის შეფასების პროცედურებიდან და დამატებითი აუდიტის პროცედურებიდან. აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და

21. ასს 500, პუნქტები გ14-გ17 და გ21-გ25.

მოცულობაზე შესაძლოა გავლენა მოახდინოს იმ ფაქტმა, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის ზოგიერთი მონაცემი და სხვა მტკიცებულებები შესაძლოა არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით, ან მხოლოდ დროის გარკვეული მომენტისთვის არსებობდეს.[22] აუდიტორს რისკის შეფასების პროცედურების პარალელურად შეუძლია ძირითადი პროცედურების ან კონტროლის ტესტების ჩატარება ასს 330-ის შესაბამისად, როდესაც ამის გაკეთება ეფექტურია. მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ხელს უწყობს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას, შეიძლება ხელს უწყობდეს ასევე უზუსტობების გამოვლენას მტკიცების დონეზე, ან კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასებას.

გ20. მართალია, აუდიტორს მე-14 პუნქტში აღწერილი რისკის შეფასების ყველა პროცედურის ჩატარება მოეთხოვება სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სავალდებულო შესწავლის პროცესში (იხ. მე-19-26 პუნქტები), მაგრამ აუდიტორს არ მოეთხოვება ყველა პროცედურის ჩატარება ყველა შესასწავლი ასპექტისთვის. შესაძლებელია სხვა პროცედურების ჩატარებაც, თუკი ამ პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია შეიძლება გამოდგეს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად. ამგვარი პროცედურების მაგალითებია სუბიექტის იმ გარე იურისტის ან შემფასებელი ექსპერტების გამოკითხვის ჩატარება, რომლებიც სუბიექტმა გამოიყენა.

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ21. ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებით აუდიტორს რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარება შეუძლია დიდი მოცულობის მონაცემებზე (მაგ., მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნების ან სხვა ოპერატიულ მონაცემებზე), მათ შორის ანალიზისთვის, ხელახალი გამოთვლებისთვის, შიდა კონტროლის პროცედურების ხელახლა/დამოუკიდებლად შესასრულებლად ან შეჯერებებისთვის.

ხელმძღვანელობისა და სუბიექტის სხვა თანამშრომლების გამოკითხვა (იხ. 14(ა) პუნქტი)

რატომ ტარდება ხელმძღვანელობისა და სუბიექტის სხვა თანამშრომლების გამოკითხვა

22. ასს 500, პუნქტი გ12.

გ22. ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორმა მოიპოვა რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად სათანადო საფუძვლის შესაქმნელად და დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად, შეიძლება მოპოვებული იყოს ხელმძღვანელობისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვების შედეგად.

გ23. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში ხელმძღვანელობის, სუბიექტში ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი პირებისა და სხვა შესაფერისი პირებისა თუ სხვადასხვა დონის უფლებამოსილების მქონე სხვა თანამშრომლების გამოკითხვის შედეგად აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს განსხვავებული მოსაზრებები და პოზიციები.

მაგალითები:

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმის დადგენაში, რა დონის ზედამხედველობას უწევენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესს, რაც ხელმძღვანელობის მოვალეობაში შედის. ასს 260-ში (გადასინჯული)[23] მითითებულია, ამასთან დაკავშირებით რა მნიშვნელობა აქვს და როგორ ეხმარება აუდიტორს ქმედითი ორმხრივი კომუნიკაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან ინფორმაციის მოპოვებაში;
- რთული ან არაორდინარული ოპერაციების ინიცირებაში, დამუშავებაში ან დოკუმენტირებაში მონაწილე თანამშრომელთა გამოკითხვები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს გარკვეული სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების მართებულობის შეფასებაში;
- სუბიექტის თანამშრომელი იურისტის გამოკითხვის შედეგად შეიძლება აუდიტორმა მიიღოს ინფორმაცია ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა სასამართლო პროცესი, კანონმდებლობის დაცვა, თაღლითობის ფაქტობრივი ან საეჭვო შემთხვევები, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტზე, გარანტიები, გაყიდვის შემდგომი ვალდებულებები, ბიზნესპარტნიორებთან შეთანხმებები (მაგალითად, ერთობლივი საქმიანობა) და ხელშეკრულების პირობების მნიშვნელობა;
- მარკეტინგის ან გაყიდვების განყოფილების პერსონალის გამოკითხვით აუდიტორმა შეიძლება ინფორმაცია მოიპოვოს სუბიექტის მარკეტინგის სტრატეგიაში მომხდარი ცვლილებების,

23. ასს 260 (გადასინჯული) - *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“*, პუნქტი 4(ბ).

გაყიდვების ტენდენციების, ან მომხმარებლებთან დადებული სახელშეკრულებო შეთანხმებების შესახებ;

- რისკების მართვის განყოფილების პერსონალის (ან ამგვარი ფუნქციებით აღჭურვილ პირთა) გამოკითხვის შედეგად შეიძლება აუდიტორისთვის ცნობილი გახდეს ინფორმაცია საოპერაციო და სამართლებრივი რისკების შესახებ, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- სტ პერსონალის გამოკითხვით შეიძლება აუდიტორმა მოიპოვოს ინფორმაცია სისტემის ცვლილების, სისტემის ან კონტროლის პროცედურების ქმედუუნარობის, ან საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული სხვა რისკების შესახებ.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ24. როდესაც სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის აუდიტორი ატარებს იმ პირთა გამოკითხვას, რომლებიც შეიძლება ფლობდნენ ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მას, სავარაუდოდ, დაეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში, სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის აუდიტორს ინფორმაციის მიღება შეუძლია სხვა წყაროებიდანაც, მაგალითად აუდიტორებისგან, რომლებიც მონაწილეობდნენ ამ სუბიექტის ეფექტიანობის ან სხვა ტიპის აუდიტში.

შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომელთა გამოკითხვა

მე-4 დანართში განხილულია საკითხები, რომლებიც აუდიტორს დაეხმარება სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში.

რატომ ტარდება შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლების გამოკითხვა (როდესაც ამგვარი განყოფილება არსებობს)

გ25. თუ სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება, შიდა აუდიტის განყოფილების სათანადო თანამშრომლების გამოკითხვა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს სუბიექტისა და მისი გარემოს და მისი შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ26. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორებს ხშირად დამატებითი პასუხისმგებლობა ეკისრებათ შიდა კონტროლისა და

მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვასთან მიმართებით. შიდა აუდიტის განყოფილების შესაფერისი თანამშრომლების გამოკითხვა შეიძლება აუდიტორებს დაეხმაროს შესაფერისი კანონებისა თუ სხვა ოფიციალური დოკუმენტების სათანადო მოთხოვნების დარღვევასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებისა და ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების რისკის გამოვლენაში.

ანალიზური პროცედურები (იხ. 14(ბ) პუნქტი)

რატომ ტარდება ანალიზური პროცედურები რისკის შეფასების პროცედურის სახით

გ27. ანალიზური პროცედურების ჩატარება შეიძლება სასარგებლო იყოს შეუსაბამობების, არაორდინალური ოპერაციების ან მოვლენების და ისეთი თანხების, კოეფიციენტებისა და ტენდენციების გამოსავლენად, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტზე. გამოვლენილი უჩვეულო ან მოულოდნელი თანაფარდობები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების, კერძოდ, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში.

გ28. მაშასადამე, რისკის შეფასების პროცედურების სახით ჩატარებულმა ანალიზურმა პროცედურებმა შეიძლება გამოავლინოს აუდიტორისთვის უცნობი ასპექტები სუბიექტის შესახებ და აუდიტორს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში, ან ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის თაობაზე, როგორ გავლენას ახდენს თანდაყოლილი რისკფაქტორები (როგორიცაა ცვლილება) უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე.

ანალიზური პროცედურების ტიპები

გ29. რისკის შეფასების პროცედურების სახით ჩატარებული ანალიზური პროცედურები შეიძლება:

- მოიცავდეს როგორც ფინანსურ, ისე არაფინანსურ ინფორმაციას, მაგალითად, თანაფარდობა გაყიდვების ღირებულებასა და სავაჭრო ობიექტის ფართობს, ან გაყიდული საქონლის მოცულობას (არაფინანსური) შორის;
- ითვალისწინებდეს მაღალ დონეზე აგრეგირებული მონაცემების გამოყენებას. შესაბამისად, ამგვარი ანალიზური პროცედურების შედეგებიდან აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს მხოლოდ ზოგადი,

საწყისი მინიშნება არსებითი უზუსტობის არსებობის ალბათობის შესახებ.

მაგალითი:
ბევრი სუბიექტის აუდიტში, მათ შორის ისეთი სუბიექტების, რომლებსაც შედარებით ნაკლებად რთული ბიზნესმოდელები და პროცესები, ან ნაკლებად რთული საინფორმაციო სისტემები აქვთ, აუდიტორს შეუძლია ინფორმაციის მარტივი შედარების ჩატარება, მაგალითად შუალედური ან ყოველთვიური ანგარიშების ნაშთების ცვლილების დადგენა წინა პერიოდების ნაშთებთან შედარებით, რათა ზოგადი წარმოდგენა შეიქმნას პოტენციურად მაღალრისკიანი სფეროების შესახებ.

გ30. წინამდებარე ასს ეხება ანალიზური პროცედურების გამოყენებას რისკის შეფასების პროცედურის სახით. ასს 520[24] ეხება ანალიზური პროცედურების გამოყენებას ძირითადი პროცედურის სახით („ძირითადი ანალიზური პროცედურები“) და აუდიტორის პასუხისმგებლობას ანალიზური პროცედურების ჩატარებაზე აუდიტის დასრულების ეტაპზე. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე ასს-ით არ მოითხოვება, რომ ანალიზური პროცედურები, რისკის შეფასების პროცედურების სახით, ჩატარდეს ასს 520-ის მოთხოვნების შესაბამისად. თუმცა, ასს 520-ის „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ განყოფილებაში მოცემული მითითებები შეიძლება აუდიტორს მაშინაც გამოადგეს, როდესაც ანალიზურ პროცედურებს ატარებს რისკის შეფასების პროცედურების ფარგლებში.

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ31. ანალიზური პროცედურების ჩატარება შესაძლებელია სხვადასხვა ინსტრუმენტისა და მეთოდის გამოყენებით, რომლებიც შეიძლება ავტომატიზებული იყოს. მონაცემების მიმართ ავტომატიზებული ანალიზური პროცედურების გამოყენებას შეიძლება ეწოდოს მონაცემთა ანალიზი.

მაგალითი:
აუდიტორს შეუძლია ელექტრონული ცხრილების გამოყენება ფაქტობრივად აღრიცხული თანხების შესადარებლად საბიუჯეტო თანხებთან, ან შეუძლია უფრო რთული/ეფექტური პროცედურის ჩატარებაც, კერძოდ, სუბიექტის საინფორმაციო სისტემიდან გარკვეული მონაცემების

24. ასს 520 – *„ანალიზური პროცედურები“.*

ამოღება და მათი გაანალიზება ვიზუალიზაციის მეთოდების გამოყენებით, რათა გამოავლინოს ოპერაციების ისეთი კატეგორიები, ისეთი ანგარიშების ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ისეთი ინფორმაცია, რომელთა მიმართაც შეიძლება გამართლებული იყოს დამატებით რისკის შეფასების სპეციფიკური პროცედურების ჩატარება.

დაკვირვება და ინსპექტირება (იხ: პუნქტი 14(გ))

რატომ ტარდება დაკვირვებისა და ინსპექტირების პროცედურები რისკის შეფასების პროცედურის სახით

გ32. დაკვირვებამ და ინსპექტირებამ შეიძლება განამტკიცოს, დაადასტუროს ან უარყოს ხელმძღვანელობისა და სხვა პირთა გამოკითხვების პასუხები, ან აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებაც.

გრადაცია

გ33. როდესაც პოლიტიკა და პროცედურები დოკუმენტირებული არ არის, ან სუბიექტს ნაკლებად ფორმალური კონტროლის მექანიზმები აქვს, აუდიტორმა შეიძლება მაინც შეძლოს ზოგიერთი აუდიტის მტკიცებულების მოპოვება გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების განსამტკიცებლად - კონტროლის კონკრეტული პროცედურის შესრულებაზე დაკვირვების ან ინსპექტირების პროცედურის ჩატარებით.

მაგალითები:

- უშუალო დაკვირვებით აუდიტორს მაინც შეუძლია მარაგის ინვენტარიზაციასთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებზე ნათელი წარმოდგენის შექმნა, თუნდაც ეს პროცედურები სუბიექტს არ ჰქონდეს დოკუმენტირებული სახით;
- აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს მოვალეობების დანაწილებაზე დაკვირვება;
- აუდიტორს შეუძლია დააკვირდეს სისტემაში პაროლების შეყვანის პროცესს.

დაკვირვება და ინსპექტირება, როგორც რისკის შეფასების პროცედურები

გ34. რისკის შეფასების პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს დაკვირვებას ან ინსპექტირებას:

- სუბიექტის ოპერაციების;
- შიდა დოკუმენტების (როგორიცაა, ბიზნესგეგმები და სტრატეგიული გეგმები), ჩანაწერებისა და შიდა კონტროლის სახელმძღვანელოების;
- ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ანგარიშების (როგორიცაა, ხელმძღვანელობის კვარტალური ანგარიშები და შუალედური ფინანსური ანგარიშგება) და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ მომზადებული ანგარიშების (როგორიცაა დირექტორთა საბჭოს სხდომების ოქმები);
- სუბიექტის შენობა-ნაგებობებისა და საწარმოო მოწყობილობების;
- გარე წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის, როგორიცაა კომერციული და ეკონომიკური ჟურნალები, ანალიტიკოსების, ბანკების ან სარეიტინგო სააგენტოების ანგარიშები; ან მარეგულირებელი ან ფინანსური პუბლიკაციების, ან სვა გარე დოკუმენტების, რომლებიც ეხება სუბიექტის ფინანსურ შედეგებს (მაგ., რომლებიც მითითებულია გ79 პუნქტში);
- ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქცევისა და ქმედებების (მაგალითად, აუდიტის კომიტეტის სხდომაზე დაკვირვება).

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ35. ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება შესაძლებელია ასევე კონკრეტულ აქტივებზე დაკვირვების ან ინსპექტირების ჩასატარებლად, მაგალითად დისტანციური დაკვირვების ინსტრუმენტების მეშვეობით (მაგ., დრონი/უპილოტო საფრენი აპარატი).

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ36. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორების მიერ ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს ასევე ხელმძღვანელობის მიერ საკანონმდებლო ორგანოსთვის მომზადებულ დოკუმენტებზე დაკვირვებას ან მათ ინსპექტირებას, მაგალითად დოკუმენტების, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის ეფექტიანობის შესახებ სავალდებულო ანგარიშთან.

სხვა წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაცია (იხ. მე-15 პუნქტი)

რატომ იხილავს აუდიტორი სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციას

გ37. სხვა წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაცია იმ შემთხვევაში შეიძლება იყოს შესაფერისი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, თუ ეს ინფორმაცია ეხება:

- სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკასა და მასთან დაკავშირებულ ბიზნესის რისკებს და რა შეიცვალა წინა პერიოდების შემდეგ;
- ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნებასა და ღირებულებებს, რაც აუდიტორს შეიძლება გამოადგეს კონტროლის გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელადაც;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს და მათ გამოყენებას სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

სხვა შესაფერისი წყაროები

გ38. ინფორმაციის სხვა შესაფერის წყაროებს განეკუთვნება:

- აუდიტორის პროცედურები, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას ასს 220-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, მათ შორის ამ პროცედურების შედეგად გამოტანილი დასკვნები;[25]
- მოცემული სუბიექტისთვის ამ გარიგების პარტნიორის მიერ შესრულებული სხვა გარიგებები. სუბიექტისთვის სხვა გარიგებების შესრულების დროს გარიგების პარტნიორმა შეიძლება მოიპოვა აუდიტისთვის შესაფერისი ინფორმაცია, მათ შორის სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ. ამგვარ გარიგებებს განეკუთვნება გარიგებები შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე, ან სხვა აუდიტის ან მარწმუნებელი გარიგებები, მათ შორის გარიგებები, რომლებიც ეხება კონკრეტულ იურისდიქციაში ეტაპობრივი ანგარიშგების წარდგენის მოთხოვნებს.

სუბიექტთან ურთიერთობის ადრინდელი გამოცდილებიდან და წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული ინფორმაცია

რატომ არის მნიშვნელოვანი მიმდინარე აუდიტისთვის წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული ინფორმაცია

25. ასს 220 (გადასინჯული) – *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“*, 22-24-ე პუნქტები.

გ39. სუბიექტთან აუდიტორის ურთიერთობის ადრინდელი გამოცდილებიდან და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებული აუდიტის პროცედურებიდან აუდიტორს შეიძლება მიღებული ჰქონდეს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც გამოადგება რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრისთვის და ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.

წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული ინფორმაციის ხასიათი

გ40. სუბიექტთან აუდიტორის ურთიერთობის ადრინდელი გამოცდილებიდან და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებული აუდიტის პროცედურებიდან აუდიტორს შეიძლება გააჩნდეს ინფორმაცია ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა:

- გასული პერიოდის უზუსტობები და დროულად გასწორდა თუ არა ისინი;
- სუბიექტისა და მისი გარემოს ხასიათი, ასევე, მისი შიდა კონტროლის სისტემა (მათ შორის, შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები);
- მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც შეიძლება მომხდარიყო წინა ფინანსური პერიოდის შემდეგ სუბიექტში ან მის საქმიანობაში;
- კონკრეტული ტიპის ოპერაციები და სხვა მოვლენები, ან ანგარიშების ნაშთები (და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია), რომელთან დაკავშირებითაც აუდიტორს სირთულეები შეხვდა წარსულში აუცილებელი აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას, მაგალითად მათთვის დამახასიათებელი სირთულის გამო.

გ41. აუდიტორს მოეთხოვება დაადგინოს, კვლავ რელევანტური და საიმედოა თუ არა სუბიექტთან ურთიერთობის ადრინდელი გამოცდილებიდან და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებული აუდიტის პროცედურებიდან მოპოვებული ინფორმაცია, თუ იგი აპირებს ამ ინფორმაციის გამოყენებას მიმდინარე პერიოდის აუდიტის მიზნებისთვის. თუ შეიცვალა სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა ან გარემოებები, ან აუდიტორს მოპოვებული აქვს ახალი ინფორმაცია, შესაძლოა მიმდინარე აუდიტისთვის რელევანტური ან საიმედო აღარ იყოს წინა პერიოდებში მოპოვებული ინფორმაცია. იმის დასადგენად, მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ამგვარი ინფორმაციის რელევანტურობაზე ან საიმედოობაზე, აუდიტორს შეუძლია გამოკითხვებისა და სხვა შესაფერისი

აუდიტის პროცედურების ჩატარება, მაგალითად, შესაბამისი სისტემების თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტების. თუ ეს ინფორმაცია საიმედო არ არის, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს არსებული გარემოებების შესაფერისი სხვა, დამატებითი პროცედურების ჩატარების საჭიროების საკითხი.

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის (იხ. მე-17-18-ე პუნქტები)

რატომ მოეთხოვება გარიგების გუნდს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენებისა და არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიდრეკილების საკითხის განხილვა

გ42. გარიგების გუნდის წევრებს შორის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენებისა და არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიდრეკილების საკითხის განხილვა:

- გარიგების გუნდის უფრო გამოცდილ წევრებს, მათ შორის, მოცემული გარიგების პარტნიორს, შესაძლებლობას აძლევს, სხვებს გაუზიარონ წარსული გამოცდილების საფუძველზე სუბიექტის შესახებ ჩამოყალიბებული თავიანთი მოსაზრებები/შეხედულებები. ინფორმაციის გაზიარება ხელს უწყობს გარიგების გუნდის წევრების ცოდნის გაღრმავებას;

- გარიგების გუნდის წევრებს საშუალებას აძლევს, ერთმანეთს გაუზიარონ ინფორმაცია ბიზნესის ისეთი რისკების შესახებ, რომლებიც ზემოქმედებს მოცემულ სუბიექტზე; როგორ, რა სახით შეუძლია გავლენის მოხდენა თანდაყოლილ რისკფაქტორებს არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიდრეკილებაზე და ასევე იმის შესახებ, როგორ და სად შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგება მგრძნობიარე თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ;

- გარიგების გუნდის წევრებს ეხმარება, უკეთ გაერკვნენ არსებითი უზუსტობის არსებობის შესაძლებლობაში ფინანსურ ანგარიშგებაში მათზე დელეგირებულ კონკრეტულ სფეროებში, ასევე იმაშიც, მათ მიერ ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგებმა რა გავლენა შეიძლება იქონიოს აუდიტის სხვა ასპექტებზე, მათ შორის, დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ მიღებულ გადაწყვეტი-

ლებებზე. კერძოდ, ამგვარი განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს ეხმარება, უფრო დეტალურად გააანალიზონ მოპოვებული ურთიერთსაწინააღმდეგო ინფორმაცია, სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების შესახებ გუნდის სხვა წევრების მიერ ჩამოყალიბებული შეხედულებების გათვალისწინებით;

- ქმნის საფუძველს, რომელზე დაყრდნობითაც გარიგების გუნდის წევრები მთელი აუდიტის განმავლობაში ერთმანეთს აწვდიან და უზიარებენ მოპოვებულ ახალ ინფორმაციას, რომელმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე, ან ამ რისკებზე რეაგირების მიზნით ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებზე.

ასს 240-ით მოითხოვება, რომ განხილვის დროს განსაკუთრებული ყურადღება გამახვილდეს, სად და როგორ შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგება მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, მათ შორის, იმაზე, რა სახით შეიძლება იყოს ჩადენილი თაღლითობა.[26]

გ43. პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება აუცილებელია აუდიტის მტკიცებულებების კრიტიკული შეფასებისთვის, ხოლო გარიგების გუნდის წევრებს შორის ჩატარებულმა საზრიანმა და ღია განხილვამ, მათ შორის განმეორებადი აუდიტის დროს, შეიძლება გააუმჯობესოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესი. ამგვარი განხილვის კიდევ ერთი შედეგი ის არის, რომ აუდიტორი ადგენს აუდიტის კონკრეტულ სფეროებს, სადაც პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება შეიძლება განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს და ამიტომ ამ სფეროს აუდიტში შეიძლება ჩაერთონ გარიგების გუნდის უფრო გამოცდილი წევრები , რომლებსაც გააჩნიათ სათანადო უნარ-ჩვევები ამ სფეროებთან დაკავშირებული აუდიტის პროცედურების ჩატარებაში მონაწილეობის მისაღებად.

გრადაცია

გ44. როდესაც გარიგებას ერთი პირი ასრულებს, როგორიცაა ინდივიდუალური პრაქტიკოსი (ე.ი. როდესაც შეუძლებელია გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილვის ჩატარება), მაშინ გ42 და გ46 პუნქტებში მოცემული რჩევები აუდიტორს ვერანაირად ვერ დაეხმარება იმის დადგენაში, სად შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობის რისკები.

26. ასს 240, მე-16 პუნქტი.

გ45. როდესაც გარიგებას ბევრი წევრისგან შემდგარი გარიგების გუნდი ასრულებს, მაგალითად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს, ყოველთვის არ არის აუცილებელი ან პრაქტიკული, რომ ყველა განხილვაში ყველა წევრმა მიიღოს მონაწილეობა (მაგალითად, ისეთი სუბიექტის აუდიტში, რომელსაც მრავალ ადგილას განთავსებული ობიექტები აქვს). არც ის არის აუცილებელი, რომ გარიგების გუნდის ყველა წევრს ეცნობოს განხილვის დროს მიღებული ყველა გადაწყვეტილების შესახებ. გარიგების პარტნიორს უფლება აქვს, საკითხები განიხილოს გარიგების გუნდის წამყვან წევრებთან, მათ შორის, თუ მიზანშეწონილად მიიჩნევს, სპეციფიკური უნარებისა და ცოდნის მქონე პირებსა და კომპონენტების აუდიტზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად, ხოლო სხვა პირებთან განხილვა _ სხვებს დაავალოს. თუმცა, მან უნდა გაითვალისწინოს მთელი გარიგების გუნდისთვის აუცილებლად მიჩნეული ინფორმირების დონე. შეიძლება სასარგებლო იყოს გარიგების პარტნიორის მიერ შეთანხმებული გეგმის შედგენა ინფორმირებისთვის.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განხილვა

გ46. გარიგების გუნდის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვის ფარგლებში, განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების განხილვა გუნდის წევრებს ეხმარება, აუდიტის ადრეულ ეტაპზე დაადგინონ, სად შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მხოლოდ გამარტივებული ახსნა-განმარტებები მოითხოვება. გარიგების გუნდს შეუძლია მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოთხოვნებში შესული ისეთი ცვლილებების, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი ახალი ან შეცვლილი ინფორმაციის გამჟღავნება;
- სუბიექტის გარემოში, ფინანსურ მდგომარეობაში ან საქმიანობაში მომხდარი ცვლილებების, რამაც შეიძლება გამოიწვია მნიშვნელოვანი ახალი ან შეცვლილი ინფორმაციის გამჟღავნება, მაგალითად, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში განხორციელებული მნიშვნელოვანი საწარმოთა გაერთიანება;

- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ისეთი ინფორმაციის, რომლის შესახებაც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება წარსულში სირთულეებთან იყო დაკავშირებული;
- რთული საკითხების შესახებ გასამჟღავნებელი ინფორმაციის, მათ შორის, ისეთის, რომელსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება, იმ თვალსაზრისით, რომ მან უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება, რომელი ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ47. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტში გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილვის ჩატარებისას ყურადღება შეიძლება გამახვილდეს ასევე სხვა დამატებით, უფრო ფართო მიზნებსა და შესაბამის რისკებზე, რომლებიც წარმოიქმნება სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტის მანდატიდან ან ამ სუბიექტების ვალდებულებებიდან.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის შესახებ (იხ. მე-19-27 პუნქტები)

> **1-6-ე დანართებში** მოცემულია უფრო დეტალური მოსაზრებები, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლასთან.

სავალდებულო შესწავლა (იხ. მე-19-27-ე პუნქტები)

გ48. სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა წარმოადგენს ინფორმაციის შეგროვების, განახლებისა და ანალიზის უწყვეტ და დინამიკურ პროცესს, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება. მაშასადამე, ახალი ინფორმაციის მოპოვების შედეგად შესაძლოა შეიცვალოს აუდიტორის მოლოდინები.

გ49. სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესწავლა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ასევე საწყისი მოლოდინების განსაზღვრაში ოპერაციების ცალკეული კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით

შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ, რომლებიც შეიძლება იყოს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია. ოპერაციების ეს სავარაუდო მნიშვნელოვანი კატეგორიები, ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია ქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის შესახებ.

რატომ მოითხოვება სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესწავლა
(იხ. მე-19-20 პუნქტები)

გ50. სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესწავლა აუდიტორს ეხმარება სუბიექტთან დაკავშირებული შესაფერისი მოვლენებისა და გარემოებების/პირობების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, ასევე იმის დადგენაში, თანდაყოლილი რისკფაქტორები როგორ და რამდენად ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას. ამგვარი ინფორმაცია ქმნის გარკვეულ საბაზო „ჩარჩოებს“, რომლის ფარგლებშიც აუდიტორი ავლენს და აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს და, გარდა ამისა, აუდიტორს ეხმარება აუდიტის დაგეგმვაში, პროფესიული განსჯის განხორციელებასა და პროფესიული სკეპტიციზმით მუშაობაში მთელი აუდიტის განმავლობაში. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი:

- ადგენს და აფასებს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) ან სხვა შესაფერისი სტანდარტების შესაბამისად (მაგ., როდესაც ადგენს და აფასებს დაკავშირებულ თაღლითობის რისკებს ასს 240-ის შესაბამისად ან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ რისკებს ასს 540-ის (გადასინჯული) შესაბამისად);
- ასს 250-ის[27] შესაბამისად ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ხელს უწყობს კანონმდებლობის დარღვევის ისეთი შემთხვევების გამოვლენას, რომლებსაც შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

27. ასს 250 (გადასინჯული) – *„კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“*, მე-14 პუნქტი.

- ასს 700-ის (გადასინჯული)[28] შესაბამისად აფასებს, ადეკვატურ განმარტებით შენიშვნებს შეიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება;
- ასს 320-ის[29] შესაბამისად ადგენს არსებითობას ან სამუშაო არსებითობას; ან
- განიხილავს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მართებულობასა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების ადეკვატურობას.

გ51. გარდა ამისა, სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესწავლა იძლევა ინფორმაციას იმის თაობაზე, როგორ გეგმავს და ატარებს აუდიტორი დამატებით აუდიტის პროცედურებს, როდესაც, მაგალითად:

- ითვლის მოსალოდნელ შედეგებს ასს 520-ის[30] შესაბამისად ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას;
- განსაზღვრავს და ატარებს დამატებით აუდიტის პროცედურებს ასს 330-ის შესაბამისად, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად; და
- აფასებს მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობასა და შესაფერისობას (მაგ., რომლებიც ეხება დაშვებებს ან ხელმძღვანელობის მიერ სიტყვიერად და წერილობით წარმოდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციას).

გრადაცია

გ52. ზემოაღნიშნული ასპექტების სავალდებულო შესწავლის ხასიათი და მოცულობა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია და სხვადასხვა სუბიექტში განსხვავებულია იქნება სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებებისდა მიხედვით, როგორიცაა, მათ შორის:

- სუბიექტის, მათ შორის მისი სტ გარემოს სიდიდე და სირთულე;
- აუდიტორის გამოცდილება, რომელიც მიიღო სუბიექტთან ადრინდელი ურთიერთობიდან;
- სუბიექტის სისტემებისა და პროცესების ხასიათი, მათ შორის ფორმალურია თუ არა ისინი; და
- სუბიექტის დოკუმენტაციის ხასიათი და ფორმა.

---

28. ასს 700 (გადასინჯული) – „*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*“, პუნქტი 13(ე).
29. ასს 320 – „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“, მე-10-11 პუნქტები.
30. ასს 520, მე-5 პუნქტი.

გ53. ზემოაღნიშნული ასპექტების სავალდებულო შესწავლისთვის შესაფერისი აუდიტორის რისკის შეფასების პროცედურები შეიძლება ნაკლებად ფართო იყოს ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტში და უფრო ფართო იყოს _ უფრო რთული სუბიექტების აუდიტში. ცოდნის სიღრმე, რომელიც აუდიტორს მოეთხოვება ამ კონტექსტში, სავარაუდოდ, ცოდნის იმ დონეზე ნაკლები იქნება, რომელიც გააჩნია თვითონ სუბიექტის ხელმძღვანელობას.

გ54. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლების თანახმად მცირე სუბიექტებს უფლება აქვთ, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში გაამჟღავნონ ნაკლებად დეტალური ან ნაკლებად რთული ინფორმაცია. თუმცა, ეს ფაქტი აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმის პასუხისმგებლობისგან, რომ აუცილებლად უნდა შეისწავლოს სუბიექტი და მისი გარემო და ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, თუ იგი მოცემულ სუბიექტს ეხება.

გ55. ამასთან, სუბიექტის მიერ სტ-ის გამოყენება და სტ გარემოში განხორციელებული ცვლილების ხასიათი და მასშტაბი შესაძლოა გავლენას ახდენდეს სპეციალურ უნარ-ჩვევებზე, რომლებიც აუცილებლად დასჭირდება აუდიტორს ზემოაღნიშნული სავალდებულო შესწავლის მოთხოვნის შესასრულებლად.

სუბიექტი და მისი გარემო (იხ. 19(ა) პუნქტი)

სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურა, საკუთრება და მართვა, ასევე ბიზნესმოდელი (იხ. 19(ა) (i) პუნქტი)

სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურა და საკუთრება

გ56. სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურისა და საკუთრების ფორმის შესწავლით შეიძლება აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა, მაგალითად:

- სუბიექტის სტრუქტურის სირთულე.

მაგალითი:

სუბიექტი შეიძლება იყოს ერთი სუბიექტი, ან სუბიექტის სტრუქტურა შეიძლება მოიცავდეს მრავალ ადგილას განთავსებულ შვილობილ საწარმოებს, ქვედანაყოფებს ან სხვა კომპონენტებს. გარდა ამისა, მისი სამართლებრივი სტრუქტურა შესაძლოა განსხვავდებოდეს საოპერაციო სტრუქტურისგან. სტრუქტურის სირთულე ხშირად ისეთ პრობლემებს წარმოქმნის,

რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკების ზემოქმედების გაზრდა. ასეთი პრობლემების მაგალითებია: სათანადოდ არის ასახული თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში გუდვილი, ერთობლივი საქმიანობა, ინვესტიციები, ან სპეციალური დანიშნულების სუბიექტები და ასევე ამგვარი საკითხების შესახებ ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში.

- საკუთრების ფორმა და მესაკუთრეებსა და სხვა პირებს ან სხვა სუბიექტებს შორის ურთიერთობები. ამ საკითხების შესწავლა აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, სათანადოდ იყო თუ არა გამოვლენილი და აღრიცხვაში ასახული დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები და ამის შესახებ ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული ფინანსურ ანგარიშგებაში.[31]

- განსხვავება მესაკუთრეებს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებსა და ხელმძღვანელობას შორის.

მაგალითი:

ნაკლებად რთულ სუბიექტებში სუბიექტის მესაკუთრეები შეიძლება მონაწილეობდნენ სუბიექტის მართვაში. ამგვარად, მათ შორის მცირე განსხვავება იქნება ან საერთოდ არ იქნება განსხვავება. პირიქით, საფონდო ბირჟაზე კოტირებულ ზოგიერთ სუბიექტში შესაძლოა აშკარა განსხვავება იყოს ხელმძღვანელობას, სუბიექტის მესაკუთრეებსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის.[32]

- სუბიექტის სტ გარემოს სტრუქტურა და სირთულე.

მაგალითები:

სუბიექტი შესაძლოა იყენებდეს:

31. ასს 550 ადგენს მოთხოვნებს და შეიცავს სახელმძღვანელო მითითებებს იმ საკითხების შესახებ, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებით.

32. ასს 260-ის (გადასინჯული) გ1 და გ2 პუნქტები მოიცავს მითითებებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების იდენტიფიკაციის თაობაზე და ახსნილია, რომ, ზოგ შემთხვევაში, ზოგიერთი ან ყველა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში.

- მოძველებულ სტ სისტემებს სხვადასხვა კომპონენტში, რომლებიც არ არის ერთმანეთთან კარგად ინტეგრირებული, რაც სტ გარემოში პრობლემებს წარმოშობს;
- გარე ან შიდა მომწოდებელს სტ გარემოს გარკვეული ასპექტების მომსახურებისთვის (მაგ., თავისი სტ გარემოს ჰოსტინგის მომსახურების აუთსორსინგი მესამე მხარეზე, ან საერთო მომსახურების ცენტრის გამოყენება ჯგუფში სტ პროცესების მართვისთვის).

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ57. სუბიექტის ოპერაციების ნაკადებისა და მათი დამუშავების პროცესების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად აუდიტორს შეუძლია ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება იმ პროცედურების ფარგლებში, რომლებსაც ატარებს საინფორმაციო სისტემის შესწავლის მიზნით. ამ პროცედურების შედეგად აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს ინფორმაცია სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურის ან იმ მხარეთა შესახებ, ვისთან ერთადაც ახორციელებს ბიზნესს (მაგ., მომწოდებლები, მომხმარებლები, დაკავშირებული მხარეები).

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ58. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებისთვის საკუთრებას შესაძლოა არ ჰქონდეს იგივე მნიშვნელობა, რაც კერძო სექტორის სუბიექტებისთვის აქვს, რადგან სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებებს შეიძლება სუბიექტის გარეთ იღებდნენ პოლიტიკური პროცესების გამო. ამგვარად, ხელმძღვანელობა შეიძლება ვერ აკონტროლებდეს ზოგიერთ მიღებულ გადაწყვეტილებას. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტში შესაძლოა შესაფერისი იყოს იმის დადგენა, შეუძლია თუ არა სუბიექტს ცალმხრივად გადაწყვეტილებების მიღება, ასევე რა შესაძლებლობები აქვთ სახელმწიფო სექტორის სხვა სუბიექტებს იმ თვალსაზრისით, რომ კონტროლი განახორციელონ ან გავლენა მოახდინონ მოცემული სუბიექტის მანდატისა და სტრატეგიული მიმართულების განსაზღვრაზე.

მაგალითი:

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის საქმიანობას შესაძლოა არეგულირებდეს ისეთი კანონები ან დირექტივები, რომლებიც მას ავალდებულებს, მისი სტრატეგიისა და მიზნების შესახებ სუბიექტის გარე მხარეების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების დამტკიცებას, სანამ დაიწყებს მათ რეალიზებას პრაქტიკაში. მაშასადამე, სუბიექტის სამართლებრივი სტრუქტურის შესწავლასთან დაკავშირებული საკითხები შესაძლოა მოიცავდეს კანონებსა და სხვა ნორატიულ აქტებს და სუბიექტის საკლასიფიკაციო კატეგორიას (ე.ი. სუბიექტი სამინისტროა, დეპარტამენტი, სააგენტო თუ სხვა ტიპის სუბიექტი).

მართვა

რატომ სჭირდება აუდიტორს ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტის მართვის შესახებ

გ59. სუბიექტის მართვასთან დაკავშირებული საკითხების შესწავლა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის თაობაზე, რამდენად შესწევს სუბიექტს იმის უნარი, რომ სათანადო ზედამხედველობა განახორციელოს თავის შიდა კონტროლის სისტემაზე. ამასთან, ამ საკითხების შესწავლის შედეგად აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს ასევე მტკიცებულებები შიდა კონტროლის ისეთი ნაკლოვანებების შესახებაც, რომლებიც შესაძლოა მიანიშნებდეს, რომ გაზრდილია სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითი უზუსტობების რისკების ზემოქმედება.

სუბიექტის მართვასთან დაკავშირებული საკითხების შესწავლა

გ60. სუბიექტის მართვასთან დაკავშირებული საკითხების შესწავლისას შეიძლება შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების განხილვა:

- სუბიექტის მართვაში მონაწილეობენ თუ არა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა ან რომელიმე პირები;
- არააღმასრულებელი საბჭოს არსებობა და განცალკევება (თუ ასეთი არსებობს) აღმასრულებელი ხელმძღვანელი ორგანოსგან;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უკავიათ თუ არა ისეთი თანამდებობები, რომლებიც სუბიექტის სამართლებრივი სტრუქტურის განუყოფელი ნაწილია, მაგალითად, დირექტორების;

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქვეჯგუფების არსებობა, როგორიცაა აუდიტის კომიტეტი და ამგვარი ჯგუფის პასუხისმგებლობები;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის გაწევაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებაზე.

სუბიექტის ბიზნესმოდელი

1-ელ დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული სუბიექტისა და მისი ბიზნესმოდელის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები, ასევე სპეციალური დანიშნულების სუბიექტების აუდიტთან დაკავშირებული დამატებითი მოსაზრებები.

რატომ სჭირდება აუდიტორს ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტის ბიზნესმოდელის შესახებ

გ61. სუბიექტის მიზნების, სტრატეგიისა და ბიზნესმოდელის ცოდნა აუდიტორს ეხმარება სუბიექტის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში სტრატეგიულ დონეზე და ასევე ბიზნესის იმ რისკების შესახებ წარმოდგენის შექმნაში, რომლებსაც თავის თავზე იღებს ან ექვემდებარება სუბიექტი. ბიზნესის ისეთი რისკების ცოდნა, რომლებიც გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორს ეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში, ვინაიდან ბიზნესის რისკების უმეტესობა, საბოლოო ჯამში, გავლენას მოახდენს სუბიექტის ფინანსურ შედეგებზე და, მაშასადამე, ფინანსურ ანგარიშგებაზეც.

მაგალითები:

სუბიექტის ბიზნესმოდელი შეიძლება ეყრდნობოდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიების სხვადასხვაგვარად გამოყენებას:

- სუბიექტი ფეხსაცმელს ყიდის ჩვეულებრივ/ფიზიკურ მაღაზიაში და ფეხსაცმლის გაყიდვების აღრიცხვისთვის იყენებს მარაგებისა და გაყიდვების მართვის ერთ-ერთ თანამედროვე სისტემას; ან
- სუბიექტი ფეხსაცმელს ყიდის ინტერნეტმაღაზიის მეშვეობით და ყველა ოპერაციის დამუშავება ხდება სტ გარემოში, მათ შორის ვებგვერდის მეშვეობით ხდება ოპერაციების ინიცირება.

ამ ორი სუბიექტისთვის არსებითად განსხვავებული იქნება ბიზნესის რისკები, რომლებიც წარმოიშობა განსხვავებული ბიზნესმოდელე-ბიდან, მიუხედავად იმისა, რომ ორივე მათგანი ფეხსაცმელს ყიდის.

სუბიექტის ბიზნესმოდელის შესწავლა

გ62. ბიზნესმოდელის ყველა ასპექტის შესწავლა არ ესაჭიროება აუდიტორს. ბიზნესის რისკის ცნება უფრო ფართოა, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკის, მაგრამ მოიცავს ამ უკანასკნელს. აუდიტორს არ ევალება ბიზნესის ყველა რისკის შესწავლა ან გამოვლენა, რადგან ბიზნესის ყველა რისკი არ წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკებს.

გ63. ბიზნესის რისკები ზრდის არსებითი უზუსტობის რისკების ზემოქმედებას. ბიზნესის რისკები შეიძლება გამოიწვიოს:

- შეუფერებელმა მიზნებმა ან სტრატეგიამ, სტრატეგიის არაეფექტურად რეალიზებამ, ანდა სტრატეგიის შეცვლამ ან სირთულემ;
- ცვლილების საჭიროების არაღიარებამაც შეიძლება გამოიწვიოს ბიზნესის რისკი, მაგალითად:
  - ახალი პროდუქციის ან მომსახურების შექმნამ, რამაც შეიძლება არ გაამართლოს;
  - ბაზარმა, თუნდაც კარგად განვითარებულმა, რომელიც ადეკვატური არ არის ამა თუ პროდუქტის ან მომსახურების წარმატების მხარდასაჭერად;
  - პროდუქციის ან მომსახურების ისეთმა ხარვეზებმა, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს სამართლებრივი პასუხისმგებლობისა და რეპუტაციის რისკის წარმოშობა.
- ხელმძღვანელობის მოტივაციამ ან ზეწოლამ, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს ხელმძღვანელობის წინასწარ განზრახული ან უნებლიე მიკერძოება და, მაშასადამე, გავლენა მოახდინოს მნიშვნელოვანი დაშვებების დასაბუთებულობაზე და ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მოლოდინებზე.

გ64. როდესაც აუდიტორი ეცნობა სუბიექტის ბიზნესმოდელს, მის მიზნებს, სტრატეგიასა და დაკავშირებულ ბიზნესის რისკებს, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი, მას შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა:

- დარგის მიღწევები და ტენდენციები, მაგალითად სუბიექტს შეიძლება არ ჰყავს პერსონალი, ან არა აქვს პრაქტიკული გამოცდილება იმისთვის, რომ გაუმკლავდეს დარგში მომხდარ ცვლილებებს;
- ახალი პროდუქცია და მომსახურება, რაც იწვევს პროდუქციაზე ვალდებულების გაზრდას;
- სუბიექტის ბიზნესის გაფართოება, როდესაც მოთხოვნა არ არის ზუსტად შეფასებული;
- ახალი სააღრიცხვო მოთხოვნები, რომლებიც არ არის სრულყოფილად დანერგილი ან დანერგილია არასათანადოდ;
- მარეგულირებელი მოთხოვნები, რომლებიც იწვევს კანონმდებლობის ზემოქმედების ხარისხის ზრდას;
- მიმდინარე და სამომავლო დაფინანსების მოთხოვნები. მაგალითად, დაფინანსების დაკარგვა იმის გამო, რომ სუბიექტს არ შეუძლია დაფინანსების მოთხოვნების დაკმაყოფილება;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება, კერძოდ, ახალი სტ სისტემის დანერგვა, რაც გავლენას მოახდენს როგორც ოპერაციებზე, ისე ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ან
- სუბიექტის მიერ განხორციელებული სტრატეგიის შედეგები, კერძოდ, ნებისმიერი ისეთი შედეგი, რომელიც წარმოშობს ახალ სააღრიცხვო მოთხოვნებს.

გ65. როგორც წესი, ხელმძღვანელობა ავლენს ბიზნესის რისკებს და შემდეგ შეიმუშავებს მათ რეაგირებაზე ორიენტირებულ მიდგომებს. რისკის შეფასების ასეთი პროცესი წარმოადგენს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შემადგენელ ნაწილს და ეს საკითხი განხილულია 22-ე პუნქტსა და გ109-გ113 პუნქტებში.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ66. სახელმწიფო სექტორში მოქმედ სუბიექტებს უფრო განსხვავებული გზებით შეუძლიათ ღირებულების შექმნა და მიწოდება, ვიდრე იმ სუბიექტებს, რომლებიც სიმდიდრეს ქმნიან მესაკუთრეებისთვის, მაგრამ მათ მაინც ექნებათ კონკრეტული მიზნის მქონე გარკვეული „ბიზნესმოდელი“. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორებს შეუძლიათ კონკრეტული სუბიექტის ბიზნესმოდელისთვის შესაფერისი საკითხების შესწავლა, როგორიცაა, მათ შორის:

- მთავრობის შესაბამისი საქმიანობა, მათ შორის დაკავშირებული პროგრამები;
- პროგრამის მიზნები და სტრატეგიები, მათ შორის სახელმწიფო პოლიტიკის ელემენტები.

გ67. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტის დროს, „ხელმძღვანელობის მიზნებზე“ შეიძლება გავლენა მოახდინოს სახელმწიფოს წინაშე ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებულმა მოთხოვნებმა და მოიცავდეს ისეთ მიზნებსაც, რომლებიც განსაზღვრულია ამა თუ იმ კანონში, სხვა ნორმატიულ აქტსა თუ ოფიციალურ წყაროში.

დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები (იხ. 19(ა) (ii) პუნქტი)

დარგობრივი ფაქტორები

გ68. შესაბამის დარგობრივ ფაქტორებში შედის ისეთი დარგობრივი პირობები, როგორიცაა კონკურენტული გარემო, მომწოდებლებისა და მომხმარებლების ურთიერთობები და ტექნოლოგიური მიღწევები. აუდიტორს შეუძლია მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

- ბაზარი და კონკურენცია, მათ შორის, მოთხოვნა, საწარმოო სიმძლავრე და ფასების კონკურენცია;
- ციკლური ან სეზონური საქმიანობა;
- სუბიექტის პროდუქტებთან დაკავშირებული წარმოების ტექნოლოგია;
- ენერგომომარაგება და მისი ღირებულება.

გ69. დარგმა, რომელშიც სუბიექტი საქმიანობს, შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის სპეციფიკური რისკების წარმოშობა, რაც განპირობებული იქნება ბიზნესის ხასიათით, ან რეგულირების დონით.

მაგალითი:

სამშენებლო დარგში გრძელვადიანი ხელშეკრულებები შესაძლოა ითვალისწინებდეს ამონაგებისა და ხარჯებისთვის მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლას, რაც წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკებს. ასეთ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია, რომ გარიგების გუნდში ჩართულნი იყვნენ სათანადო კომპეტენციისა და შესაძლებლობების მქონე წევრები.[33]

მარეგულირებელი ფაქტორები

გ70. შესაფერის მარეგულირებელ ფაქტორებში შედის მარეგულირებელი გარემო. მარეგულირებელი გარემო, სხვა საკითხებთან ერთად, მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებსა

33. ასს 220 (გადასინჯული), 25-28-ე პუნქტები.

ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)

და სამართლებრივ და პოლიტიკურ გარემოს. აუდიტორს შეუძლია მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

- რეგულირებადი დარგის ნორმატიული ბაზა, მაგალითად, პრუდენციულ ზედამხედველობასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, მათ შორის ამასთან დაკავშირებით გამჟღავნებული ინფორმაცია;
- კანონმდებლობა და სხვა მარეგულირებელი ნორმები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სუბიექტის ოპერაციებზე, მაგალითად, შრომის კოდექსი;
- საგადასახადო კანონმდებლობა;
- სახელმწიფო პოლიტიკა, რომელიც ამჟამად გავლენას ახდენს სუბიექტის ბიზნესის წარმართვაზე, როგორიცაა, ფულად-საკრედიტო პოლიტიკა, მათ შორის, სავალუტო კონტროლის სისტემა, ფისკალური (საგადასახადო), ფინანსური შეღავათები (მაგალითად, სახელმწიფო დახმარების პროგრამები) და ტარიფების ან ვაჭრობის შეზღუდვის პოლიტიკა;
- გარემოს დაცვასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, რომლებიც გავლენას ახდენს მოცემულ დარგსა და სუბიექტის ბიზნესზე.

გ71. ასს 250 (გადასინჯული) მოიცავს ნორმატიულ-სამართლებრივ ბაზასთან დაკავშირებულ ზოგიერთ კონკრეტულ მოთხოვნას, რომელიც ეხება კონკრეტულ სუბიექტსა და იმ დარგს ან სექტორს, რომელშიც ეს სუბიექტი საქმიანობს.[34]

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ72. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტში გასათვალისწინებელია ის ფაქტი, რომ კონკრეტული სუბიექტის ოპერაციებზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს კონკრეტული კანონები ან სხვა ოფიციალური დოკუმენტები. ამგვარი ელემენტების განხილვას არსებითი მნიშვნელობა აქვს სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის დროს.

სხვა გარე ფაქტორები

გ73. საერთო ეკონომიკური პირობები, საპროცენტო განაკვეთები და დაფინანსების ხელმისაწვდომობა, ასევე ინფლაცია ან ვალუტის რევალ-

34. ასს 250 (გადასინჯული) - *„კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“*, მე-13 პუნქტი.

ვაცია (ვალუტის კურსის აწევა) იმ სხვა გარე ფაქტორების მაგალითებია, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტზე და რომელთა განხილვაც შეუძლია აუდიტორს.

მაჩვენებლები, რომლებსაც ხელმძღვანელობა იყენებს სუბიექტის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად (იხ. 19(ა) (iii) პუნქტი)

რატომ სჭირდება აუდიტორს ნათელი წარმოდგენის შექმნა ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მაჩვენებლების შესახებ

გ74. სუბიექტის მაჩვენებლების შესწავლა აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, ამგვარი მაჩვენებლები, შიდა გამოყენებისთვის იქნება ეს განკუთვნილი თუ გარე მიზნებისთვის, ახდენს თუ არა ზეწოლას სუბიექტზე, იმ თვალსაზრისით, რომ უნდა მიაღწიოს დასახულ საკონტროლო მაჩვენებლებს. ასეთმა ზეწოლამ ხელმძღვანელობას შეიძლება ისეთი ზომების მიღებისკენ უბიძგოს, რის შედეგადაც გაიზრდება ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის წარმოშობის შესაძლებლობა (მაგ., გააუმჯობესოს საქმიანობის შედეგები, ან განზრახ მოამზადოს მცდარი ფინანსური ანგარიშგება) (თაღლითობის რისკებთან დაკავშირებული მოთხოვნებისა და მითითებების გასაცნობად იხილეთ ასს 240).

გ75. მაჩვენებლები შესაძლოა აუდიტორს მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ შესაბამის ინფორმაციასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების ალბათობაზეც. მაგალითად, საქმიანობის შედეგების საზომი მაჩვენებლები შესაძლოა იმაზე მიანიშნებდეს, რომ მოცემულ სუბიექტს გააჩნია ზრდის უჩვეულოდ მაღალი ტემპი ან რენტაბელობის დონე, იმავე დარგის სხვა სუბიექტების იმავე მაჩვენებლებთან შედარებით.

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მაჩვენებლები

გ76. როგორც წესი, ხელმძღვანელობა და სხვები აფასებენ და აანალიზებენ ისეთ საკითხებს, რომლებსაც ისინი მნიშვნელოვნად მიიჩნევენ. ხელმძღვანელობის გამოკითხვების შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს, რომ ფინანსური შედეგების შესაფასებლად და სათანადო ზომების გასატარებლად ისინი ეყრდნობიან გარკვეულ ძირითად მაჩვენებლებს, რომლებიც შეიძლება იყოს ან არ იყოს საჯაროდ ხელმისაწვდომი. ასეთ შემთხვევაში, სუბიექტის შედეგების საზომი შესაფერისი ძირითადი მაჩვენებლების დადგენა (შიდა გამოყენებისთვის იქნება ისინი განკუთვნილი თუ გარე მიზნებისთვის) აუდიტორს შეუძლია იმ ინფორმაციის განხილვით, რომელსაც სუბიექტი იყენებს თავისი ბიზნესის მართვისთვის. თუ ამგვარი გამო-

კითხვებიდან ჩანს, რომ არ ტარდება შედეგების გაზომვა ან მიმოხილვა, სავარაუდოდ, გაზრდილი იქნება რისკი იმისა, რომ უზუსტობები ვერ გამოვლინდება და ვერ გასწორდება.

გ77. ძირითადი მაჩვენებლები, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური შედეგების შესაფასებლად, შესაძლოა მოიცავდეს:

- საქმიანობის ძირითად მაჩვენებლებს (ფინანსური და არასაფინანსო) და ძირითად კოეფიციენტებს, ტენდენციებსა და საქმიანობის სტატისტიკურ მონაცემებს;
- ფინანსური შედეგების ანალიზს პერიოდების მიხედვით;
- ბიუჯეტებს, პროგნოზებს, გადახრების ანალიზს, სეგმენტურ ინფორმაციასა და სხვადასხვა დონის სტრუქტურული ქვედანაყოფების ან განყოფილებების ანგარიშებს მათი საქმიანობის შედეგების შესახებ;
- თანამშრომელთა მუშაობის შედეგების საზომ მაჩვენებლებსა და მატერიალური წახალისების პოლიტიკას;
- სუბიექტის საქმიანობის შედეგების შედარებას კონკურენტების შედეგებთან.

გრადაცია (იხ. 19(ა)(iii) პუნქტი)

გ78. შესაძლოა განსხვავებული იყოს პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს სუბიექტის საქმიანობის მაჩვენებლების შესწავლის მიზნით, რაც დამოკიდებული იქნება სუბიექტის სიდიდეზე ან სირთულეზე, ასევე იმაზე, მესაკუთრეები ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები მონაწილეობენ თუ არა სუბიექტის მართვაში.

მაგალითები:

- ზოგიერთი ნაკლებად რთული სუბიექტებისთვის, სუბიექტის საბანკო სესხების პირობები (ე.ი. ბანკის შემზღუდავი პირობები (კოვენანტები)) შეიძლება დაკავშირებული იყოს კონკრეტულ მაჩვენებელთან, რომელიც, თავის მხრივ, დაკავშირებული იქნება სუბიექტის საქმიანობის შედეგებთან ან ფინანსურ მდგომარეობასთან (მაგ., საბრუნავი კაპიტალის მაქსიმალური ოდენობა). იმის ცოდნა, რომელი მაჩვენებლები აქვს გამოყენებული ბანკს, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ისეთი სფეროების გამოვლენაში, სადაც გაზრდილია არსებითი უზუსტობის რისკის ზემოქმედება;
- ზოგიერთი სუბიექტისთვის, რომლის სპეციფიკა და გარემოებები შედარებით უფრო რთულია, მაგალითად რომლებიც საქმიანობენ სადაზღვევო ან საბანკო სექტორებში, შედეგები ან ფინანსური მდგომარეობა შეიძლება შეფასდეს ნორმატიული მოთხოვნების

გათვალისწინებით (მაგ., მოთხოვნები, რომლებიც ეხება კაპიტალის საკმარისობისა და ლიკვიდურობის დონეს). საქმიანობის ამგვარი მაჩვენებლების ცოდნა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ისეთი სფეროების გამოვლენაში, სადაც გაზრდილია არსებითი უზუსტობის რისკის ზემოქმედება.

სხვა საკითხები

გ79. სუბიექტის ფინანსური შედეგების მიმოხილვა და ანალიზი შეიძლება გარე მხარეებმაც ჩაატარონ, განსაკუთრებით იმ სუბიექტების, რომელთა ფინანსური ინფორმაცია ხელმისაწვდომია საჯაროდ. აუდიტორსაც შეუძლია საჯარო ინფორმაციის განხილვა, რათა კიდევ უფრო საფუძვლიანი წარმოდგენა შეიქმნას სუბიექტის ბიზნესის შესახებ ან გამოავლინოს საწინააღმდეგო, შეუსაბამო ინფორმაცია, როგორიცაა, ინფორმაცია:

- ანალიტიკოსების ან საკრედიტო რეიტინგის სააგენტოების;
- ტელე/რადიო და სხვა მედია საშუალებების, მათ შორის სოციალური მედიის;
- საგადასახადო ორგანოების;
- მარეგულირებელი ორგანოების;
- პროფკავშირების;
- დამფინანსებლების.

ამგვარი ფინანსური ინფორმაციის მოპოვება ხშირად შესაძლებელია იმავე სუბიექტში, რომელსაც აუდიტი უტარდება.

გ80. ფინანსური შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა განსხვავდება შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესისაგან (განხილულია გ114-გ122 პუნქტებში, როგორც შიდა კონტროლის სისტემის ერთერთი კომპონენტი), თუმცა, მათი მიზნები შეიძლება ნაწილობრივ ემთხვეოდეს:

- შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა მიმართულია იმისკენ, აკმაყოფილებს თუ არა სუბიექტის საქმიანობის შედეგები ხელმძღვანელობის (ან მესამე მხარეების) მიერ დასახულ მიზნებს;
- შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი კი მიმართულია შიდა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე, მათ შორის იმ კონტროლის პროცედურების, რომლებიც დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებულ ფინანსური შედეგების შეფასებასა და მიმოხილვასთან.

თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, საქმიანობის მაჩვენებლებიდან ისეთ ინფორმაციასაც მოიპოვებს ხელმძღვანელობა, რომელიც მას შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენის საშუალებას აძლევს.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ81. გარდა იმისა, რომ სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორები იხილავენ სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის მიერ სუბიექტის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად გამოყენებულ შესაფერის მაჩვენებლებს, მათ შეუძლიათ ასევე არაფინანსური მაჩვენებლების განხილვაც, როგორიცაა, მაგალითად საზოგადოებისთვის სასარგებლო შედეგების მიღწევა (მაგალითად, ადამიანთა რაოდენობა, რომლებსაც დახმარება გაუწიეს კონკრეტული პროგრამის ფარგლებში).

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები
(იხ. 19(ბ) პუნქტი)

ნათელი წარმოდგენის შექმნა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ

გ82. იმისათვის, რომ ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას სუბიექტისთვის შესაფერის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებსა და იმის თაობაზე, როგორ გამოიყენება იგი სუბიექტის სპეციფიკის, გარემოებებისა და მისი გარემოს გათვალისწინებით, აუდიტორს შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა:

- სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული მეთოდები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების ფონზე. მაგალითად:
  - ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და დარგისთვის დამახასიათებელი პრაქტიკა, მათ შორის, დარგისთვის დამახასიათებელი ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთები და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია (მაგალითად, სესხები და ინვესტიციები ბანკებისთვის, ან კვლევისა და განვითარების პროექტები ფარმაცევტული კომპანიებისთვის);
  - ამონაგების აღიარება;
  - ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვა, მათ შორის შესაბამისი საკრედიტო ზარალის;
  - უცხოურ ვალუტაში გამოსახული აქტივები, ვალდებულებები და ოპერაციები;
  - არაორდინალური ან რთული ოპერაციების ბუღალტრული

აღრიცხვა, მათ შორის ისეთების, რომლებიც ეხება საკამათო ან ახლადწარმოქმნილ სფეროებს (მაგალითად, კრიპტოვალუტის აღრიცხვა).

- როგორ არჩევს და იყენებს სუბიექტი სააღრიცხვო პოლიტიკას, მათ შორის სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები და ცვლილების მიზეზები. კერძოდ:
  - სუბიექტის მიერ მნიშვნელოვანი და არაორდინალური ოპერაციების აღიარების, შეფასების, წარდგენისა და მათ შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გასამჟღავნებლად გამოყენებული მეთოდები;
  - მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების შედეგი საკამათო ან ახლადწარმოქმნილ სფეროებში, სადაც მწირია ავტორიტეტული მითითებები ან შეთანხმებული მოსაზრებები;
  - სუბიექტის გარემოში მომხდარი ცვლილებები, როგორიცაა, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესული ცვლილებები ან საგადასახადო რეფორმა, რამაც შეიძლება სუბიექტი აიძულოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა;
  - სუბიექტისთვის შესაფერისი ფინანსური ანგარიშგების ახალი სტანდარტები ან ახალი კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები და როდის და როგორ დანერგავს ან შეასრულებს ამ მოთხოვნებს სუბიექტი.

გ83. სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს იმის გაანალიზებაში, მოსალოდნელია თუ არა ცვლილებების არსებობა სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში (მაგ., წინა პერიოდებთან შედარებით).

მაგალითი:

თუ სუბიექტს პერიოდის განმავლობაში ექნება მნიშვნელოვანი საწარმოთა გაერთიანება, აუდიტორი, სავარაუდოდ, უნდა მოელოდეს ცვლილებების არსებობას ოპერაციების კატეგორიებში, ანგარიშთა ნაშთებსა და საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაში. მეორე მხრივ, თუ პერიოდის განმავლობაში მნიშვნელოვანი ცვლილებები არ შესულა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში, აუდიტორს ამის ცოდნა შეიძლება დაეხმაროს იმაში დარწმუნებაში, რომ წინა პერიოდში მოპოვებული ინფორმაცია ისევ მისაღებია მისთვის.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ84. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს ადგენს თითოეული იურისდიქციის ან თითოეული რეგიონისთვის შესაფერისი ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზა. სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გამოყენებასთან დაკავშირებით და, კერძოდ, იმის დასადგენად, როგორ გამოიყენება ისინი მოცემული სუბიექტის სპეციფიკის, გარემოებებისა და გარემოს გათვალისწინებით, აუდიტორი იხილავს მაგალითად, ეს სუბიექტი სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მთლიანად დარიცხვის მეთოდს იყენებს თუ საკასო მეთოდს, თუ ორივე მეთოდს.

როგორ გავლენას ახდენს თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე (იხ. 19(გ) პუნქტი)

მე-2 დანართში განხილულია ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობა. ეს მაგალითები დაყოფილია კატეგორიებად თანდაყოლილი რისკფაქტორების მიხედვით.

რატომ იკვლევს აუდიტორი თანდაყოლილ რისკფაქტორებს სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესწავლის პროცედურების ფარგლებში

გ85. სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა აუდიტორს ეხმარება ისეთი მოვლენებისა და პირობების გამოვლენაში, რომელთა მახასიათებლები შეიძლება გავლენას ახდენდეს ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ არსებული მტკიცებების უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე. ეს მახასიათებლები თანდაყოლილი რისკფაქტორებია. თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს ორგვარად: უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობაზე ან მის მოსალოდნელ სიდიდეზე, თუ უზუსტობა წარმოიქმნება. იმის გარკვევა, თანდაყოლილი რისკფაქტორები როგორ ზემოქმედებს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე, აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ზოგადი/წინასწარი წარმოდგენის შექმნაში უზუსტობების წარმოქმნის

ალბათობის ან უზუსტობების სიდიდის შესახებ, რაც, თავის მხრივ, აუდიტორს დაეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში ცალკეული მტკიცების დონეზე 28(ბ) პუნქტის შესაბამისად. აუდიტორს პოტენციური უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის შეფასებაში დაეხმარება იმის ცოდნაც, თანდაყოლილი რისკფაქტორები რამდენად/რა დონეზე ზემოქმედებს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე, როდესაც აფასებს თანდაყოლილ რისკს 31(ა) პუნქტის შესაბამისად. მაშასადამე, თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ასევე დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაში ასს 330-ის შესაბამისად.

გ86. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და თანდაყოლილი რისკის შეფასებაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ის აუდიტის მტკიცებულებებიც, რომლებიც აუდიტორს მოპოვებული აქვს რისკის შეფასების სხვა პროცედურების ან დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას, ან ასს-ების სხვა მოთხოვნების შესრულების შედეგად (იხ პუნქტები გ95, გ103, გ111, გ121, გ124 და გ151).

თანდაყოლილი რისკფაქტორების გავლენა ოპერაციების კატეგორიებზე, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაზე

გ87. სირთულით ან სუბიექტურობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიდრეკილების ხარისხი ხშირად მჭიდროდ არის დაკავშირებული ცვლილებით ან განუსაზღვრელობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მათი მიდრეკილების ხარისხთან.

მაგალითი:

თუ სუბიექტს აქვს სააღრიცხვო შეფასება, რომელიც ისეთ დაშვებებს ეყრდნობა, რომელთა შერჩევას მნიშვნელოვანი განსჯა ესაჭიროება, სავარაუდოდ, ამ სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლაზე გავლენას იქონიებს როგორც სუბიექტურობა, ისე განუსაზღვრელობა.

გ88. ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის რაც უფრო მეტად არის დამახასიათებელი სირთულით ან სუბიექტურობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, მით უფრო მეტად სჭირდება აუდიტორს პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება.

გარდა ამისა, როდესაც ცალკეული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის დამახასიათებელია სირთულით, სუბიექტურობით, ცვლილებით ან განუსაზღვრელობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, ზემოაღნიშნულმა თანდაყოლილმა რისკფაქტორებმა შესაძლოა ხელმძღვანელობისთვის შექმნას წინასწარ განზრახული ან უნებლიე მიკერძოების ხელსაყრელი შესაძლებლობა და ამან გავლენა მოახდინოს ხელმძღვანელობის მიკერძოებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე. აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და მტკიცების დონეზე თანდაყოლილი რისკის შეფასებაზე გავლენას ახდენს ასევე თანდაყოლილ რისკფაქტორებს შორის ურთიერთკავშირიც.

გ89. მოვლენები ან პირობები, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ხელმძღვანელობის მიკერძოებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე, შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ასევე თაღლითობის რისკფაქტორებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე. ამიტომ ეს შესაძლოა შესაფერისი ინფორმაცია იყოს ასს 240-ის 24-ე პუნქტის შესაბამისად გამოყენებისთვის, რომელიც აუდიტორს ავალდებულებს, რომ შეაფასოს, რისკის შეფასების სხვა პროცედურებიდან და დაკავშირებული ქმედებებიდან მოპოვებული ინფორმაცია მიუთითებს თუ არა ერთი ან რამდენიმე თაღლითობის რისკფაქტორის არსებობაზე.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტის შიდა კონტროლის კომპონენტების შესახებ (იხ. 21-27-ე პუნქტები)

მე-3 დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ხასიათი და შიდა კონტროლისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები. გარდა ამისა, მე-3 დანართში უფრო დეტალურად არის ახსნილი შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტები ასს-ების მიზნებისთვის.

გ90. აუდიტორი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელ წარმოდგენას იქმნის რისკის შეფასების პროცედურების მეშვეობით, რომლებიც ჩაატარა შიდა კონტროლის თითოეული კომპონენტის შესწავლისა და შეფასების მიზნით, როგორც ეს აღწერილია 21-27-ე პუნქტებში.

გ91. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ელემენტები წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისთვის შეიძლება სულაც არ ასახავდეს იმას,

როგორ ქმნის, ნერგავს და ამუშავებს სუბიექტი შიდა კონტროლის სისტემას, ან როგორ შეუძლია მას ამა თუ იმ კონკრეტული კომპონენტის კლასიფიცირება. სუბიექტებს შიდა კონტროლის სისტემის სხვადასხვა ასპექტის დასახასიათებლად სხვა ტერმინოლოგიის ან საფუძვლების გამოყენება შეუძლიათ. აუდიტის მიზნებისთვის, აუდიტორებსაც შეუძლიათ სხვა ტერმინოლოგიის ან საფუძვლების გამოყენება, იმ პირობით, თუ განიხილავენ მოცემულ ასს-ში აღწერილ ყველა კომპონენტს.

გრადაცია

გ92. შიდა კონტროლის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირების მეთოდები სხვადასხვანაირია სხვადასხვა სიდიდისა და სირთულის სუბიექტებში. მაგალითად, ნაკლებად რთული სუბიექტები თავიანთი მიზნების მისაღწევად შესაძლოა იყენებდნენ ნაკლებად სტრუქტურიზებულ ან შედარებით მარტივ კონტროლის პოლიტიკასა და პროცედურებს.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ93. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორებს ხშირად აქვთ დამატებითი პასუხისმგებლობები შიდა კონტროლთან მიმართებაში, მაგალითად, ანგარიშის წარდგენა დადგენილი პროცედურული სახელმძღვანელოს დაცვის შესახებ, ან გაწეული ხარჯების შესახებ ბიუჯეტით გათვალისწინებულთან შედარებით. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორებს შესაძლებელია ჰქონდეთ ასევე სხვა დამატებითი პასუხისმგებლობაც, რომელიც ეხება ანგარიშის წარდგენას ამა თუ იმ კანონის, სხვა ნორმატიული აქტების ან სხვა ოფიციალური დოკუმენტების მოთხოვნების დაცვის შესახებ. ამის გამო, მათ მიერ ჩატარებული შიდა კონტროლის სისტემის მიმოხილვა შეიძლება უფრო ფართო და დეტალური იყოს.

საინფორმაციო ტექნოლოგიები სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებში

მე-5 დანართში მოცემულია დამატებითი მითითებები იმის თაობაზე, რა საკითხები უნდა განიხილოს აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად სუბიექტის მიერ შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებში სტ-ის გამოყენების შესახებ.

გ94. აუდიტის საერთო მიზანი და მასშტაბი არ იცვლება იმისდა მიხედვით, სუბიექტი ძირითადად მანუალურ გარემოში საქმიანობს, მთლიანად ავტომატიზებულ გარემოში თუ ისეთ გარემოში, სადაც მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტების გარკვეული კომბინაცია გამოიყენება (ე.ი. მანუალური და ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმები და სხვა რესურსები, რომლებიც გამოიყენება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში).

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების სპეციფიკის შესწავლა

გ95. კონტროლის პროცედურების დიზაინის ეფექტიანობისა და მათი დანერგვის მდგომარეობის შეფასებისას (იხ. გ175-გ181 პუნქტები) სუბიექტის შიდა კონტროლის თითოეული კომპონენტის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა აუდიტორს ეხმარება წინასწარი (ზოგადი) წარმოდგენის შექმნაში იმის შესახებ, როგორ ადგენს სუბიექტი ბიზნესის რისკებს და როგორ რეაგირებს მათზე. გარდა ამისა, ამგვარმა ცოდნამ შეიძლება სხვადასხვაგვარად მოახდინოს გავლენა არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზეც (იხ. გ86 პუნქტი). ამასთან, ეს დაეხმარება აუდიტორს დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაში, მათ შორის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტების დაგეგმვაში. მაგალითად:

- აუდიტორის მიერ სუბიექტის კონტროლის გარემოს, მისი რისკის შეფასების პროცესისა და შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების მონიტორინგის პროცესის შესწავლა უფრო მოსალოდნელია, რომ გავლენას მოახდენს არსებითი უზუსტობის რისკებს გამოვლენასა და შეფასებაზე ფინანსური ანგარიშგების დონეზე;
- აუდიტორის მიერ სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემისა და სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის შესწავლა უფრო მოსალოდნელია, რომ გავლენას მოახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე ცალკეული მტკიცების დონეზე;

კონტროლის გარემო, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი და შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი
(იხ. 21-24-ე პუნქტები)

გ96. კონტროლის გარემოს კონტროლის პროცედურები, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი და შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი, ძირითადად არაპირდაპირი კონტროლის საშუალებებია (ე.ი.

კონტროლის ისეთი პროცედურებია, რომლებიც არ არის საკმარისად ზუსტი იმისთვის, რომ უზრუნველყოს ცალკეული მტკიცების დონეზე უზუსტობების თავიდან აცილება, გამოვლენა და გასწორება, მაგრამ მათი არსებობა ხელს უწყობს კონტროლის სხვა პროცედურების მუშაობას და ამიტომ შეიძლება არაპირდაპირ გავლენას ახდენდეს იმის ალბათობაზე, რომ დროულად გამოვლინდება ან თავიდან იქნება აცილებული უზუსტობა). თუმცა, ამ კომპონენტების ფარგლებში შეიძლება არსებობდეს ზოგიერთი პირდაპირი კონტროლის პროცედურაც.

რატომ მოეთხოვება აუდიტორს სუბიექტის კონტროლის გარემოს, რისკის შეფასების პროცესისა და შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესწავლა

გ97. კონტროლის გარემო ქმნის საერთო ფუნდამენტს შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების ფუნქციონირებისთვის. კონტროლის გარემო, თავისთავად, პირდაპირ არ აღკვეთს, არც ავლენს და არც ასწორებს უზუსტობებს. თუმცა, მას შეუძლია გავლენის მოხდენა შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე. ანალოგიურად, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი და შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ ხელი შეუწყოს მთელი შიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებას.

გ98. ვინაიდან ამ კომპონენტებს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემისთვის, მათ მუშაობაში არსებულმა ნებისმიერმა ხარვეზმა შეიძლება მრავალმხრივი/ყოვლისმომცველი გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. ამგვარად, აუდიტორის მიერ ამ კომპონენტების შესწავლა და შეფასება გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე ფინანსური ანგარიშგების დონეზე, ასევე შეიძლება გავლენა მოახდინოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე ცალკეული მტკიცების დონეზე. ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები გავლენას ახდენს საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებების განსაზღვრაზე, მათ შორის, დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაზე, როგორც ახსნილია ასს 330-ში.[35]

ნათელი წარმოდგენის შექმნა კონტროლის გარემოს შესახებ
(იხ. 21-ე პუნქტი)

35. ასს 330, პუნქტები გ1-გ3.

გრადაცია

გ99. სავარაუდოდ, ნაკლებად რთული სუბიექტის კონტროლის გარემო განსხვავებული იქნება უფრო რთული სუბიექტის კონტროლის გარემოსგან. მაგალითად, ნაკლებად რთულ სუბიექტებში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შემადგენლობაში შეიძლება არ შედიოდეს დამოუკიდებელი ან სუბიექტისთვის გარე პირი, ხოლო მმართველობის ფუნქცია თავის თავზე შეიძლება აღებული ჰქონდეს უშუალოდ მესაკუთრე მმართველს, როდესაც სხვა მესაკუთრეები არ არსებობენ. შესაბამისად, ზოგიერთი მოსაზრება, რომელიც სუბიექტის კონტროლის გარემოს ეხება, შეიძლება ნაკლებად შესაფერისი ან საერთოდ შეუფერებელი იყოს ასეთ სიტუაციაში.

გ100. გარდა ამისა, ნაკლებად რთულ სუბიექტებში კონტროლის გარემოს შესახებ აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება არ არსებობდეს დოკუმენტური ფორმით, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობასა და სხვა პერსონალს შორის კომუნიკაცია არაფორმალურ ხასიათს ატარებს, თუმცა, ასეთ ვითარებაშიც ეს მტკიცებულებები შეიძლება სათანადოდ შესაფერისი და საიმედო იყოს მაინც:

მაგალითები:

- ნაკლებად რთულ სუბიექტების ორგანიზაციული სტრუქტურა, სავარაუდოდ, უფრო მარტივი იქნება და შესაძლოა მცირე რაოდენობის თანამშრომლებს ევალებოდეთ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ფუნქციების შესრულება.
- თუ სუბიექტის მმართველის როლს უშუალოდ მესაკუთრე-მმართველი ასრულებს, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დამოუკიდებლობის მოთხოვნა ამ სიტუაციისთვის შეუფერებელია.
- ნაკლებად რთულ სუბიექტებს შეიძლება არ ჰქონდეთ ოფიციალური ქცევის კოდექსი, მაგრამ, სამაგიეროდ, დანერგილი ჰქონდეთ ისეთი კულტურა, რომელიც განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებს პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის მნიშვნელობაზე სიტყვიერი კომუნიკაციის გზით და ხელმძღვანელობის პირად მაგალითზე. შესაბამისად, ნაკლებად რთული სუბიექტების კონტროლის გარემოს შესწავლისთვის განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრე-მმართველის პოზიციას, მის შეგნებასა და ქმედებებს.

კონტროლის გარემოს შესწავლა (იხ. 21(ა) პუნქტი)

გ101. კონტროლის გარემოს შესწავლისას შესაბამისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია გამოკითხვებისა და რისკის შეფასების სხვა პროცედურების ერთობლივი გამოყენებით (მაგ., დამამტკიცებელი გამოკითხვების ჩატარებით დაკვირვების ან დოკუმენტების ინსპექტირების გზით).

გ102. როდესაც აუდიტორი იხილავს, რა დონეზე ახდენს ხელმძღვანელობა პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების მიმართ თავისი ერთგულების დემონსტრირებას, მას ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვების ჩატარებით და გარე წყაროებიდან მიღებული ინფორმაციის განხილვით:

- ნათელი წარმოდგენის შექმნა შეუძლია იმის თაობაზე, რა მეთოდებით აწვდის ხელმძღვანელობა თანამშრომლებს თავის მოსაზრებებს ბიზნესის წარმართვის პრაქტიკული მეთოდებისა და ეთიკური ქცევის შესახებ; და
- შემდეგ შეუძლია გაეცნოს ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილ ოფიციალურ (წერილობით) ქცევის კოდექსს და დააკვირდეს, ხელმძღვანელობა იქცევა თუ არა ისეთნაირად, როგორც ეს კოდექსს შეეფერება.

კონტროლის გარემოს შეფასება (იხ. 21(ბ) პუნქტი)

რატომ აფასებს აუდიტორი კონტროლის გარემოს

გ103. იმის შეფასება, როგორ ახდენს სუბიექტი ისეთი ქცევის დემონსტრირებას, რომელიც შეესაბამება პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების მიმართ სუბიექტის ერთგულებას/ვალდებულებას; კონტროლის გარემო ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების მუშაობისთვის და შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ესა თუ ის ნაკლოვანება ზიანს აყენებს თუ არა სისტემის სხვა კომპონენტებს, აუდიტორს ეხმარება პოტენციური პრობლემების გამოვლენაში შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტებში. ეს იმით აიხსნება, რომ კონტროლის გარემო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების საფუძველი, საყრდენია. ამგვარი შეფასება აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ასევე სუბიექტის წინაშე მდგომი რისკების შეცნობაში და, მაშასადამე, არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაშიც როგორც ფინანსური ანგარიშგების დონეზე, ისე ცალკეული მტკიცების

დონეზე. (იხ. გ86 პუნქტი)

კონტროლის გარემოს შეფასება აუდიტორის მიერ

გ104. აუდიტორის მიერ კონტროლის გარემოს შეფასება ეყრდნობა 21(ა) პუნქტის შესაბამისად მოპოვებულ ინფორმაციას.

გ105. ზოგიერთ სუბიექტში შეიძლება დომინირებდეს ერთი პირი, რომელსაც შეუძლია ძალიან თავისუფლად მოქმედება. ამ პირის ქმედებებსა და პოზიციას/დამოკიდებულებას საგრძნობი, მრავალმხრივი გავლენის მოხდენა შეუძლია სუბიექტის კულტურაზე, რაც, თავის მხრივ, მრავალმხრივ გავლენას იქონიებს კონტროლის გარემოზე. ამგვარი გავლენა შეიძლება პოზიტიური იყოს ან ნეგატიური.

მაგალითი:

სუბიექტის მართვაში ერთი პირის უშუალო მონაწილეობა შეიძლება გადამწყვეტი ფაქტორი იყოს იმისთვის, რომ სუბიექტმა შეძლოს ზრდისა და სხვა მიზნების მიღწევა და შეიძლება მნიშვნელოვნად უწყობდეს ხელს ეფექტიანი შიდა კონტროლის ფორმირებასაც. მეორე მხრივ, ერთი პირის ხელში ცოდნისა და უფლებამოსილებების ამგვარმა კონცენტრაციამ შეიძლება გამოიწვიოს ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის პროცედურების იგნორირებით განპირობებული უზუსტობის წარმოქმნის შესაძლებლობის ხარისხის გაზრდა.

გ106. აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, კონტროლის გარემოს სხვადასხვა ელემენტზე როგორ შეიძლება ახდენდეს გავლენას ზედა დონის ხელმძღვანელი პერსონალის მსოფლმხედველობა და მუშაობის სტილი, გაითვალისწინებს რა ამავე დროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დამოუკიდებელი წევრების ჩართულობასაც.

გ107. მართალია, კონტროლის გარემოს შეუძლია სათანადო საფუძვლის შექმნა შიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებისთვის და შეიძლება ხელს უწყობს თაღლითობის რისკის შემცირებას, მაგრამ სათანადო კონტროლის გარემო, თავისთავად, ყოველთვის არ არის თაღლითობის ხელშემშლელი ეფექტური ფაქტორი.

მაგალითი:

საკადრო პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლებიც მიმართულია ფინანსური, ბუღალტრული აღრიცხვისა და სტ სფეროს კვალიფიციური, კომპეტენტური პირების დასაქმებაზე სუბიექტში, შეუძლია შეცდომების რისკის შემცირება ფინანსური ინფორმაციის დამუშავებისა და აღრიცხვისას. თუმცა, ამგვარმა პოლიტიკამ და პროცედურებმა შესაძლოა ვერ შეამციროს ზედა დონის ხელმძღვანელი პერსონალის მხრიდან კონტროლის მექანიზმების იგნორირების შემთხვევები (მაგ., შემოსავლების გადიდების).

გ108. როდესაც აუდიტორი კონტროლის გარემოს აფასებს იმ კუთხით, რომ სუბიექტი იყენებს საინფორმაციო ტექნოლოგიებს (სტ), მას შეუძლია განიხილოს შემდეგი საკითხები:

- სტ-ის მართვა შეესაბამება თუ არა თვითონ სუბიექტისა და სტ-ს მეშვეობით განხორციელებული მისი სამეწარმეო ოპერაციების სპეციფიკასა და სირთულეს, მათ შორის სუბიექტის ტექნოლოგიური პლატფორმის ან არქიტექტურის სირთულე ან სრულყოფის დონე და რამდენად ეყრდნობა სუბიექტი სტ-ის გამოყენებას ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში;
- სტ-ის მართვის ორგანიზაციული სტრუქტურა და ამ სფეროსთვის გამოყოფილი რესურსები (მაგალითად, სუბიექტს ინვესტირებული აქვს თუ არა სახსრები შესაფერის სტ გარემოში და მის აუცილებელ გაუმჯობესებაში, ან დასაქმებულია თუ არა ამ სფეროში სათანადო უნარ-ჩვევებით აღჭურვილი საკმარისი რაოდენობის ადამიანი, მათ შორის იმ შემთხვევაში, თუ სუბიექტი იყენებს კომერციულ პროგრამულ უზრუნველყოფას (რომელიც არ არის ან უმნიშვნელოდ არის მოდიფიცირებული).

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის შესახებ (იხ. 22-23-ე პუნქტები)

სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის შესწავლა
(იხ. 22(ა) პუნქტი)

გ109. როგორც ახსნილია გ62 პუნქტში, ბიზნესის ყველა რისკი არ წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკებს. იმის გასარკვევად, ხელმძღვანელობამ და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა როგორ გამოავლინეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან

დაკავშირებული ბიზნესის რისკები და რა გადაწყვეტილება მიიღეს ამ რისკებზე რეაგირების განსახორციელებლად, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს მაგალითად საკითხი იმის შესახებ, ხელმძღვანელობამ და, შესაბამის შემთხვევებში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა:

- როგორ განსაზღვრეს სუბიექტის მიზნები ისე ნათლად და საკმარისი სიზუსტით, რომ შესაძლებელი ყოფილიყო ამ მიზნებთან დაკავშირებული რისკების გამოვლენა და შეფასება;
- როგორ გამოავლინეს სუბიექტის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებული რისკები და როგორ დაყვეს ისინი კატეგორიებად, რათა შეექმნათ საფუძველი იმის დასადგენად, როგორ უნდა ემართათ ეს რისკები; და
- როგორ გაითვალისწინეს თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა, როდესაც იხილავდნენ სუბიექტის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებულ რისკებს.[36]

გ110. აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, რა გავლენას ახდენს ბიზნესის ამგვარი რისკები სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და მისი შიდა კონტროლის სისტემის სხვა ასპექტებზე.

სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის შეფასება
(იხ. 22(ბ) პუნქტი)

რატომ აფასებს აუდიტორი, ადეკვატურია თუ არა სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი

გ111. სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის შეფასება შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმის გაგებაში, სად გამოავლინა სუბიექტმა პოტენციური რისკები და როგორ მოახდინა მათზე რეაგირება. იმის შეფასება, როგორ ავლენს სუბიექტი ბიზნესის რისკებს და როგორ აფასებს და რეაგირებს მათზე, აუდიტორს ეხმარება იმის გაგებაში, გამოვლინდა და შეფასდა თუ არა სუბიექტის წინაშე მდგომი რისკები და, აუცილებლობის შემთხვევაში, მოხდა თუ არა მათზე რეაგირება სუბიექტის სპეციფიკისა და სირთულის შესაბამისად. ზემოაღნიშნული შეფასება შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ასევე ფინანსური ანგარიშგების დონისა და ცალკეული მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაშიც. (იხ. გ86 პუნქტი)

36. ასს 240, მე-19 პუნქტი.

სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის ადეკვატურობის შეფასება (იხ. 22(ბ) პუნქტი)

გ112. აუდიტორი სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის ადეკვატურობას აფასებს 22(ა) პუნქტის შესაბამისად მოპოვებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით.

გრადაცია

გ113. სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი სუბიექტის გარემოებების შესაფერისია თუ არა სუბიექტის სპეციფიკისა და სირთულის გათვალისწინებით, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია.

> **მაგალითი:**
>
> ზოგიერთ ნაკლებად რთულ სუბიექტებში და განსაკუთრებით იმ სუბიექტებში, რომლებსაც მესაკუთრეები მართავენ, რისკის სათანადოდ შეფასება შესაძლებელია ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრე-მმართველის უშუალო მონაწილეობის პირობებში (მაგ., სუბიექტის ხელმძღვანელი ან მესაკუთრე-მმართველი შეიძლება რეგულარულად უთმობს დროს და თვალყურს ადევნებს კონკურენტების საქმიანობასა და ბაზრის სხვა მოვლენებს, რათა გამოავლინოს ბიზნესის ახლადწარმოქმნილი რისკები). ამ ტიპის სუბიექტებში ხშირად ოფიციალურად არ არის დოკუმენტირებული იმის მტკიცებულებები, რომ ჩატარდა რისკების შეფასება, მაგრამ ხელმძღვანელობასთან ერთად საკითხის განხილვის შედეგად, შეიძლება აუდიტორმა დაადგინოს, რომ ხელმძღვანელობამ ნამდვილად ჩაატარა რისკის შეფასების პროცედურები.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესახებ (იხ. 24-ე პუნქტი)

გრადაცია

გ114. სუბიექტებში, რომლებსაც მესაკუთრეები მართავენ, აუდიტორის მიერ სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესწავლა ხშირად მიმართულია იმის დადგენაზე, ხელმძღვანელობა ან მესაკუთრე-მმართველი როგორ მონაწილეობენ უშუალოდ სუბიექტის ოპერაციებში/საქმიანობაში, ვინაიდან შეიძლება არც არსებობდეს მონიტორინგის სხვა პროცედურები/პროცესები.

მაგალითი:

ხელმძღვანელობამ შეიძლება საჩივრები მიიღოს მომხმარებლებისგან მათ ყოველთვიურ ანგარიშებში გამოვლენილი შეუსაბამობების გამო, რომლებიც აფრთხილებენ მესაკუთრე-მმართველს, რომ პრობლემები არსებობს იმ დროსთან დაკავშირებით, როდესაც მომხმარებლის მიერ გადახდილი თანხები აისახება ბუღალტრულ ჩანაწერებში.

გ115. იმ სუბიექტებში, სადაც არ არსებობს შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის ოფიციალური პროცესი, შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესწავლა შეიძლება მოიცავდეს ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული სააღრიცხვო ინფორმაციის პერიოდული მიმოხილვის მასალის გაცნობას, რაც აუდიტორს დაეხმარება იმის გაგებაში, რა მეთოდებს იყენებს სუბიექტი უზუსტობების თავიდან ასაცილებლად ან გამოსავლენად.

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესწავლა (იხ. 24(ა) პუნქტი)

გ116. როდესაც აუდიტორი ეცნობა, რა მეთოდებს იყენებს სუბიექტი შიდა კონტროლის სისტემაზე მონიტორინგის განსახორციელებლად, შეიძლება აუდიტორისთვის სასარგებლო იყოს შემდეგი საკითხების განხილვა:

- მონიტორინგის ღონისძიებების სპეციფიკა, მაგალითად პერიოდულია თუ უწყვეტი;
- მონიტორინგის ღონისძიებების ჩატარების სიხშირე;
- დროულად ხდება თუ არა ჩატარებული მონიტორინგის შედეგების შეფასება იმის დასადგენად, კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობდა თუ არა; და
- როგორ მოგვარდა გამოვლენილი ნაკლოვანებები სათანადო გამოსასწორებელი ზომების გატარებით, მათ შორის ამგვარი ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმაცია დროულად მიეწოდება თუ არა იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ გამოსასწორებელი ზომების გატარებაზე.

გ117. აუდიტორს შეუძლია ასევე განიხილოს, სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი როგორ ახორციელებს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული ისეთი კონტროლის პროცედურების მონიტორინგს, რომლებიც მოიცავს სტ-ის გამოყენებასაც. ამგვარი მონიტორონგის საშუალებები შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად:

- კონტროლის მექანიზმებს, რომლებიც განკუთვნილია საინფორმაციო ტექნოლოგიების კომპლექსურ გარემოზე მონიტორინგის განსახორციელებლად, რომლებიც:
  - აფასებს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების სტრუქტურის უწყვეტ ეფექტიანობას და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ცვლის მათ შეცვლილი პირობების გათვალისწინებით; ან
  - აფასებს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობას;
- კონტროლის მექანიზმებს, რომლებიც ახორციელებს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებულ ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებში გამოყენებული ნებართვების მონიტორინგს, რომლებიც უზრუნველყოფს მოვალეობების დანაწილებას;
- კონტროლის მექანიზმებს, რომლებიც ახორციელებს იმის მონიტორინგს, როგორ ხდება შეცდომების ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის ავტომატიზაციასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ნაკლოვანებების გამოვლენა და გამოსწორება.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების შესახებ (იხ. 24(ა) (ii) პუნქტი)

მე-4 დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები.

გ118. აუდიტორს შიდა აუდიტის განყოფილებაში სათანადო პირების გამოკითხვების ჩატარება დაეხმარება შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობების ხასიათის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობები დაკავშირებულია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან, მაშინ აუდიტორს შეუძლია დამატებითი ინფორმაციის მოპოვება შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ჩატარებული ან ჩასატარებელი ღონისძიებების შესახებ, შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ მოცემული პერიოდისთვის შედგენილი აუდიტის გეგმის გაცნობით (თუ ასეთი არსებობს) და მისი განხილვით ამ განყოფილების სათანადო თანამ-

შრომლებთან ერთად. ამის შედეგად და ჩატარებული გამოკითხვების პასუხებიდან აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს ისეთი ინფორმაციაც, რომელიც უშუალოდ დაეხმარება მას არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში. თუ აუდიტორი შიდა აუდიტის განყოფილების შესახებ თავდა-პირველად შექმნილი წარმოდგენის შემდეგ ვარაუდობს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, მან უნდა გამოიყენოს ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს).[37]

ინფორმაციის სხვა წყაროები, რომლებიც გამოიყენება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში

ინფორმაციის წყაროების შესწავლა (იხ. 24(ბ) პუნქტი)

გ119. ხელმძღვანელობის მონიტორინგის ღონისძიებები შეიძლება ითვალისწინებდეს გარე მხარეებიდან მიღებული ინფორმაციის გამოყენებასაც, როგორიცაა მომხმარებლების საჩივრები ან მარეგულირებლის შენიშვნები, რაც შეიძლება პრობლემებზე მიანიშნებდეს ან თვალსაჩინოს ხდიდეს ისეთ სფეროებს, რომლებიც გაუმჯობესებას საჭიროებს.

რატომ მოეთხოვება აუდიტორს ინფორმაციის სხვა წყაროების შესწავლა, რომლებიც გამოიყენება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში

გ120. ინფორმაციის სხვა წყაროების შესწავლა, რომლებსაც სუბიექტი იყენებს თავისი შიდა კონტროლის სისტემაზე მონიტორინგის განსახორციელებლად, მათ შორის იმის დადგენა, ეს ინფორმაცია არის თუ არა რელევანტური და საიმედო, აუდიტორს ეხმარება იმის შეფასებაში, სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი არის თუ არა ადეკვატური. თუ ხელმძღვანელობა სრულიად უსაფუძვლოდ ვარაუდობს, რომ მონიტორინგისთვის გამოყენებული ინფორმაცია რელევანტური და საიმედოა, შესაძლებელია, რომ მან ჩატარებული მონიტორინგიდან არასწორი დასკვნები გამოიტანოს იმ შეცდომების გამო, რომლებიც შეიძლება ამ ინფორმაციაში არსებობდეს.

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შეფასება (იხ. 24(გ) პუნქტი)

37. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) – *„შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“*.

რატომ აფასებს აუდიტორი, ადეკვატურია თუ არა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი

გ121. იმის შეფასება, რა მეთოდებს იყენებს სუბიექტი კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობის უწყვეტი და პერიოდული შეფასებებისთვის, აუდიტორს ეხმარება ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის შესახებ, რომ სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტები ნამდვილად არსებობს და ფუნქციონირებს და, მაშასადამე, ეხმარება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების შეახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაშიც. ზემო-აღნიშნული შეფასება შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ფინანსური ანგარიშგების დონისა და ცალკეული მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაშიც (იხ. პუნქტი გ86).

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის ადეკვატურობის შეფასება (იხ. 24(გ) პუნქტი)

გ122. აუდიტორი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის ადეკვატურობას აფასებს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესწავლის შედეგად მიღებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით.

საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია და მაკონტროლებელი საქმიანობა (იხ. 25-26-ე პუნქტები)

გ123. საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემისა და მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტების კონტროლის პროცედურები ძირითადად პირდაპირი კონტროლის მექანიზმებია (ე.ი. ისეთი კონტროლის მექანიზმებია, რომლებიც საკმარისად ზუსტია იმისთვის, რომ უზრუნველყონ ცალკეული მტკიცების დონეზე უზუსტობების თავიდან აცილება, გამოვლენა და გასწორება).

რატომ მოეთხოვება აუდიტორს საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემისა და მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურების შესწავლა

გ124. აუდიტორს იმიტომ მოეთხოვება სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შესწავლა, რომ სუბიექტის პოლიტიკა, რომელიც განსაზღვრავს სუბიექტის ოპერაციების ნაკადებსა და ინფორმაციის დამუშავების პროცესის სხვა ასპექტებს, დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან, ხოლო იმის შეფასება, ეს კომპონენტი სათანადოდ უწყობს თუ არა ხელს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, აუდიტორს ეხმარება მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში.

ამგვარად მოპოვებული ინფორმაციისა და შეფასების შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს ასევე ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებიც, თუ აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურების შედეგები არ შეესაბამება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ აუდიტორის მოლოდინს, რომელიც შეიძლება ჩამოუყალიბდა მას გარიგებაზე დათანხმების ან გარიგების გაგრძელების შესაფერისი პროცედურების ჩატარების პროცესში მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე. (იხ. გ86 პუნქტი)

გ125. აუდიტორს მოეთხოვება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონკრეტული კონტროლის პროცედურების გამოვლენა, მათი დიზაინის შეფასება და იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა ისინი, ვინაიდან ამის ცოდნა აუდიტორს დაეხმარება ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის თაობაზე, რა მიდგომას იყენებს ხელმძღვანელობა ამა თუ იმ რისკზე რეაგირებისთვის. გარდა ამისა, აუდიტორი ამგვარად საფუძველს შეიქმნის ამ რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის, როგორც ეს მოითხოვება ასს 330-ით. რაც უფრო მაღალია თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში თანდაყოლილი რისკის აუდიტორისეული შეფასება, მით უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იქნება აუცილებელი. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორი არ გეგმავს მის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ზემოაღნიშნული საკითხების ცოდნა მაინც სასარგებლოა აუდიტორისთვის, რადგან ეს გავლენას იქონიებს არსებითი უზუსტობის შესაბამის რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი ძირითადი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაზე.

საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემისა და მაკონტროლებელი საქმიანობების შესწავლისა და შეფასების პროცესის უწყვეტი ბუნება

გ126. როგორც ახსნილია გ49 პუნქტში, სუბიექტისა და მისი გარემოს, ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის კატეგორიების შესახებ საწყისი მოლოდინების ჩამოყალიბებაში, რომლებიც შეიძლება იყოს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია. 25(ა) პუნქტის შესაბამისად საინფორმაციო-საკო-

მუნიკაციო სისტემის კომპონენტის შესწავლისას, აუდიტორს ზემოაღნიშნული წინასწარი მოლოდინების გამოყენება შეუძლია იმის დასადგენად, რა დონეზეა აუცილებელი სუბიექტში ინფორმაციის დამუშავებისთვის გამოყენებული პროცესების შესწავლა.

გ127. საინფორმაციო სისტემის შესწავლა მოიცავს იმ პოლიტიკის შესწავლას, რომელიც განსაზღვრავს სუბიექტის ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ ინფორმაციის ნაკადებს, ასევე სუბიექტის ინფორმაციის დამუშავების პროცესის სხვა შესაბამის ასპექტებს. ამ ინფორმაციამ და აუდიტორის მიერ საინფორმაციო სისტემის შეფასების შედეგად მიღებულმა სხვა ინფორმაციამ შეიძლება დაადასტუროს აუდიტორის თავდაპირველი მოლოდინი ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ ან სხვაგვარი გავლენა იქონიოს. (იხ. გ126 პუნქტი)

გ128. როდესაც აუდიტორი იკვლევს, ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ინფორმაცია როგორ შედის სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში, როგორ მოძრაობს სისტემის ფარგლებში და როგორ გამოედინება სისტემიდან გარეთ, აუდიტორს შეუძლია ასევე მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონტროლის ისეთი პროცედურების გამოვლენაც, რომლებიც მოითხოვება 26(ა) პუნქტით. შესაძლებელია, რომ მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენისა და შეფასებისას აუდიტორმა, პირველ რიგში, აქცენტი გადაიტანოს საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ და სხვა ისეთ კონტროლის პროცედურებზე, რომელთა ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებასაც გეგმავს ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის მიზნით.

გ129. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენაზე შეიძლება გავლენა იქონიოს თანდაყოლილი რისკის აუდიტორისეულმა შეფასებამ. მაგალითად, მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენა შესაძლოა აუდიტორმა მხოლოდ მაშინ შეძლოს, როდესაც შეაფასებს თანდაყოლილ რისკს მტკიცების დონეზე 31-ე პუნქტის შესაბამისად. გარდა ამისა, მხოლოდ მტკიცების დონეზე

თანდაყოლილი რისკების შეფასების შემდეგ შეიძლება გახდეს შესაძლებელი ისეთ რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენაც, რომელთა შესახებაც, აუდიტორის აზრით, შეუძლებელი იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით (33-ე პუნქტის შესაბამისად).

გ130. მტკიცების დონზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ:

- მოპოვებული ინფორმაცია სუბიექტის პოლიტიკის შესახებ, რომელიც ეხება მისი ინფორმაციის დამუშავებას საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის კომპონენტში; და
- მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები და მათი შეფასება.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შესახებ (იხ. 25-ე პუნქტი)

საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შესახებ უფრო დეტალური ინფორმაცია მოცემულია **მე-3 დანართში**, მე-15-19 პუნქტებში.

გრადაცია

გ131. ნაკლებად რთულ სუბიექტებში საინფორმაციო სისტემა და შესაბამისი ბიზნესპროცესები, სავარაუდოდ, ისეთი რთული არ იქნება, როგორც შედარებით მსხვილ სუბიექტებში და მოსალოდნელია, რომ სტ გარემოც ნაკლებად რთული იქნება. თუმცა, აქაც საინფორმაციო სისტემა მაინც მნიშვნელოვან როლს თამაშობს. ნაკლებად რთულ სუბიექტებში, სადაც ხელმძღვანელობა უშუალოდ მონაწილეობს სუბიექტის ყოველდღიურ საქმიანობაში, შეიძლება საჭირო არ იყოს ბუღალტრული აღრიცხვის პროცედურების დეტალური აღწერა, რთული ბუღალტრული ჩანაწერების წარმოება ან წერილობითი/ოფიციალური პოლიტიკის არსებობა. ამიტომ, ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტში სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის შესაფერისი ასპექტების შესწავლას შესაძლოა უფრო ნაკლები ძალისხმევა დასჭირდეს და შეიძლება საჭირო გახდეს უფრო დიდი რაოდენობის გამოკითხვების ჩატარება, ვიდრე დაკვირვების ან დოკუმენტაციის ინსპექტირების. თუმცა, ამ შემთხვევაშიც დიდი მნიშვნელობა აქვს საინფორმაციო სისტემის შესწავლას, რათა აუდიტორმა შეიქმნას საფუძველი დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისთვის ასს 330-ის შესაბამისად, რაც

აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში ან შეფასებაში. (იხ. გ86 პუნქტი)

ნათელი წარმოდგენის შექმნა საინფორმაციო სისტემის შესახებ (იხ. 25(ა) პუნქტი)

გ132. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა ისეთ ასპექტებს მოიცავს, რომლებიც დაკავშირებულია მის საანგარიშგებო მიზნებთან, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის მიზნებთან. თუმცა, შეიძლება ისეთ ასპექტებსაც მოიცავდეს, რომლებიც ეხება მის ოპერაციებს/საქმიანობას ან კანონმდებლობის დაცვის მიზნებს, თუკი ეს ასპექტები დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. როდესაც აუდიტორი საინფორმაციო სისტემის შესწავლის პროცედურების ფარგლებში ადგენს, როგორ ხდება სუბიექტში ოპერაციების ინიცირება და ინფორმაციის შეგროვება, შეიძლება საჭირო გახდეს ინფორმაციის მოპოვება სუბიექტის იმ სისტემების (მისი პოლიტიკების) შესახებ, რომლებიც განკუთვნილია კანონმდებლობის დაცვისა და საოპერაციო მიზნების მიღწევის უზრუნველსაყოფად, ვინაიდან ამგვარი ინფორმაცია დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. გარდა ამისა, ზოგიერთ სუბიექტს შესაძლოა ჰქონდეს მაღალ დონეზე ინტეგრირებული საინფორმაციო სისტემა და, მაშასადამე, კონტროლის პროცედურები შეიძლება იმგვარად იყოს შემუშავებული, რომ ერთდროულად იყოს შესაძლებელი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნის მიღწევაც და კანონმდებლობის დაცვისა და საოპერაციო მიზნების მიღწევაც, ან ამ მიზნების გარკვეული კომბინაციის მიღწევა.

გ133. სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის შესწავლა მოიცავს ასევე ინფორმაციის მოპოვებას იმ რესურსების შესახებ, რომლებიც სუბიექტში გამოიყენება ინფორმაციის დამუშავებისთვის. ზემოაღნიშნული ადამიანური რესურსების შესახებ მოპოვებული შემდეგი სახის ინფორმაცია შეიძლება აუდიტორს გამოადგეს ისეთი რისკების შესასწავლად, რომლებიც დაკავშირებულია საინფორმაციო სისტემის მთლიანობასთან:

- სამუშაოს შემსრულებელი პირების კომპეტენტურობა;
- არსებობს თუ არა ადეკვატური რესურსები; და
- სათანადოდ არის თუ არა დანაწილებული მოვალეობები.

გ134. როდესაც აუდიტორი ეცნობა პოლიტიკას, რომელიც განსაზღვრავს ინფორმაციის ნაკადებს საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის კომპონენტისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა

ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან, მას შეუძლია განიხილოს შემდეგი საკითხები:

ა) დასამუშავებელ ოპერაციებთან, სხვა მოვლენებსა და პირობებთან დაკავშირებული მონაცემების ან ინფორმაციის ხასიათი;

ბ) ინფორმაციის დამუშავების პროცესის ხასიათი, რომელიც უზრუნველყოფს ამ მონაცემების ან ინფორმაციის მთლიანობას; და

გ) ინფორმაციის დასამუშავებლად განკუთვნილი პროცესები, საკადრო და სხვა რესურსები, როლებიც გამოყენება ინფორმაციის დამუშავების პროცესში.

გ135. სუბიექტის ბიზნესპროცესების შესწავლა, რაც მოიცავს ოპერაციების ინიცირებისთვის გამოყენებულ მეთოდს, აუდიტორს ეხმარება სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში ისეთნაირად, რაც სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი იქნება.

გ136. აუდიტორს საინფორმაციო სისტემის შესახებ წარმოდგენის შექმნა სხვადასხვა საშუალებით შეუძლია, მაგალითად:

- შესაფერისი პერსონალის გამოკითხვების ჩატარებით ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენად გამოყენებული პროცედურების, ან სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის შესახებ;
- პოლიტიკის ან პროცესების სახელმძღვანელოს, ანდა სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის სხვა დოკუმენტაციის ინსპექტირებით;
- სუბიექტის პერსონალის მიერ პოლიტიკის ან პროცედურების შესრულების პროცესზე დაკვირვებით;
- ოპერაციების შერჩევით და მათზე დაკვირვებით საინფორმაციო სისტემის შესაბამისი პროცესის მეშვეობით (ე.ი. თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტის ჩატარებით).

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ137. აუდიტორს ასევე შეუძლია ავტომატიზებული მეთოდების გამოყენება სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის იმ მონაცემთა ბაზებზე უშუალო წვდომის მოსაპოვებლად ან მონაცემთა ბაზებიდან მასალის

ციფრული გადმოტვირთვის, სადაც ინახება ოპერაციების საბუღალტრო ჩანაწერები. ამ ინფორმაციის მიმართ ავტომატიზებული ინსტრუმენტების ან მეთოდების გამოყენებით აუდიტორს შეუძლია დაადასტუროს უკვე მოპოვებული ინფორმაცია იმის თაობაზე, როგორ მოძრაობს ოპერაციები საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით, კერძოდ, ამა თუ იმ კონკრეტულ ოპერაციასთან ან ოპერაციების მთლიან გენერალურ ერთობლიობასთან დაკავშირებულ საბუღალტრო გატარებებზე ან სხვა ციფრულ ჩანაწერებზე თვალყურის მიდევნებით/დაკვირვებით, საბუღალტრო ჩანაწერებში თავდაპირველი მონაცემების შეტანიდან დაწყებული მთავარ წიგნში შესაბამისი საბოლოო ჩანაწერის გაკეთებით დამთავრებული. გარდა ამისა, ოპერაციების სრული ნაკრების ან დიდი მოცულობის ერთობლიობის ანალიზის შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს ამ ოპერაციების დამუშავებისთვის გამოსაყენებელი ტიპური ან სავარაუდო პროცედურებიდან გადახვევა, რამაც შეიძლება ხელი შეუწყოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენას.

ინფორმაცია, რომელიც მოპოვებული არ არის მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან

გ138. ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მოპოვებული არ არის მთავარი ან დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან. ქვემოთ მოყვანილია ამგვარი ინფორმაციის მაგალითები, რომლის განხილვაც აუდიტორს შეუძლია:

- საიჯარო ხელშეკრულებებიდან აღებული ინფორმაცია, რომელიც უნდა გამჟღავნდეს განმარტებით შენიშვნებში;
- განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც შექმნილია სუბიექტის რისკების მართვის სისტემის მიერ;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტების მიერ მომზადებული და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია სამართლიანი ღირებულების შეფასებებთან დაკავშირებით;
- განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის გამოყენებული მოდელებიდან ან სხვა გამოთვლებიდან, მათ შორის ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია ამგვარ მოდელებში გამოყენებულ ამოსავალ მონაცემებსა და დაშვებებთან, როგორიცაა, მაგალითად:
    - თვითონ სუბიექტის მიერ შემუშავებული დაშვებები,

რომლებიც გავლენას ახდენს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე; ან

- მონაცემები (მაგალითად, საპროცენტო განაკვეთები), რომლებზეც გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, რომლებსაც სუბიექტი ვერ აკონტროლებს.

- განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია ფინანსური მოდელების საფუძველზე ჩატარებული მგრძნობიარობის ანალიზის შესახებ, რაც იმას მოწმობს, რომ ხელმძღვანელობამ განიხილა ალტერნატიული დაშვებები;

- ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია სუბიექტის საგადასახადო დეკლარაციებიდან და სხვა დოკუმენტებიდან;

- განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია ანალიზიდან, რომელიც ჩატარდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ ხელმძღვანელობის დასკვნის განსამტკიცებლად. მაგალითად, ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია ისეთ გამოვლენილ მოვლენებთან ან პირობებთან, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნარის შესახებ, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.[38]

გ139. სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული გარკვეული თანხები, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია (მაგალითად, ინფორმაცია საკრედიტო რისკის, ლიკვიდურობის რისკისა და საბაზრო რისკის შესახებ) შეიძლება ეყრდნობოდეს სუბიექტის რისკების მართვის სისტემიდან აღებულ ინფორმაციას. თუმცა, აუდიტორს არ ევალება რისკების მართვის სისტემის ყველა ასპექტის შესწავლა, ამიტომ აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას იმის დასადგენად, ამ სისტემის რომელი ასპექტები უნდა შეისწავლოს.

სუბიექტის მიერ საინფორმაციო სისტემაში საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება

რატომ უნდა შეისწავლოს აუდიტორმა საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული სტ გარემო

გ140. საინფორმაციო სისტემის შესწავლისას განსახილველ საკითხებს განეკუთვნება სტ გარემო, რომელიც დაკავშირებულია სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ოპერაციების ნაკადებსა და ინფორმაციის

38. ასს 570 (გადასინჯული), მე-19-20 პუნქტები.

დამუშავებასთან, ვინაიდან სუბიექტის მიერ სტ-ის გამოყენებამ ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებმა შეიძლება გამოიწვიოს რისკების წარმოშობა, რასაც განაპირობებს საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება.

გ141. სუბიექტის ბიზნესმოდელისა და იმის ცოდნა, როგორ არის მასში ინტეგრირებული სტ-ის გამოყენება, შეიძლება სასარგებლო კონტექსტი იყოს ასევე იმის დასადგენად, რა ტიპისა და დონის საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება არის მოსალოდნელი საინფორმაციო სისტემაში.

სუბიექტში საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების საკითხის შესწავლა

გ142. სტ გარემოს შესწავლისას აუდიტორს შეუძლია ყურადღების გამახვილება სტ კონკრეტული გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ისეთი ასპექტების დადგენასა და მათი სპეციფიკისა და რაოდენობის შესწავლაზე, რომლებიც დაკავშირებულია საინფორმაციო სისტემის ოპერაციების ნაკადებსა და ინფორმაციის დამუშავებასთან. ამ ოპერაციების ნაკადების ან საინფორმაციო სისტემის ინფორმაციის ცვლილება შეიძლება გამოწვეული იყოს სტ გამოყენებითი პროგრამების ცვლილებით ან მონაცემთა ბაზებში უშუალოდ ისეთი მონაცემების ცვლილებით, რომლებიც მონაწილეობს ამ ოპერაციების ან ინფორმაციის დამუშავებაში ან შენახვაში/დამახსოვრებაში.

გ143. აუდიტორს სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ ინფრასტრუქტურის ელემენტების დადგენა შეუძლია იმავე სამუშაოს ფარგლებში, რომელსაც ასრულებს იმის შესასწავლად, ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციასთან დაკავშირებული ინფორმაციის ნაკადები როგორ შედის სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში, როგორ მოძრაობს სისტემის ფარგლებში და როგორ გამოედინება სისტემიდან გარეთ.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტის საკომუნიკაციო პროცესის შესახებ (იხ. 25(ბ) პუნქტი)

გრადაცია

გ144. შედარებით მსხვილ, უფრო რთულ სუბიექტებში სუბიექტის საკომუნიკაციო პროცესის შესასწავლად საჭირო ინფორმაციის მოპოვება აუდიტორს შეუძლია პოლიტიკის სახელმძღვანელოებიდან და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სახელმძღვანელოდან.

გ145. ნაკლებად რთულ სუბიექტებში საკომუნიკაციო პროცესი შეიძლება

ნაკლებად სტრუქტურირებული იყოს (მაგ., შეიძლება არ გამოიყენებოდეს ფორმალური სახელმძღვანელოები), იმის გამო, რომ პასუხიმგებლობების მცირე რაოდენობის დონეები არსებობს და ხელმძღვანელობას უფრო მეტად აქვს ხილვადობისა და უშუალო წვდომის შესაძლებლობა. ნებისმიერ სუბიექტში, მისი ზომის მიუხედავად, ღია საკომუნიკაციო არხების არსებობა ხელს უწყობს განსხვავებების/გადახრების შესახებ ანგარიშების მომზადებას და მათზე სათანადო რეაგირების განხორციელებას.

იმის შეფასება, საინფორმაციო სისტემის შესაფერისი ასპექტები სათანადოდ უწყობს თუ არა ხელს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას (იხ. 25(გ) პუნქტი)

გ146. აუდიტორის შეფასება, სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემა სათანადოდ უწყობს თუ არა ხელს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, ეყრდნობა აუდიტორის მიერ 25(ა)_(ბ) პუნქტების შესაბამისად მოპოვებულ ინფორმაციას.

მაკონტროლებელი საქმიანობა (იხ. 26-ე პუნქტი)

მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურები

> მაკონტროლებელი საქმიანობის შესახებ უფრო დეტალური ინფორმაცია მოცემულია **მე-3 დანართში**, მე-20-21 პუნქტებში.

გ147. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტი მოიცავს კონტროლის ისეთ პროცედურებს, რომლებიც განკუთვნილია სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ყველა სხვა კომპონენტისთვის დადგენილი პოლიტიკების (რომლებიც ასევე კონტროლის მექანიზმებს წარმოადგენს) სათანადო გამოყენების უზრუნველსაყოფად და შედგება როგორ პირდაპირი, ისე არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურებისგან.

> **მაგალითი:**
>
> კონტროლის პროცედურები, რომლებიც სუბიექტმა დანერგა იმის უზრუნველსაყოფად, რომ მისი პერსონალი სათანადოდ ითვლიდეს და ბუღალტრულად აღრიცხავდეს წლიურ მარაგს, პირდაპირ არის დაკავშირებული მარაგის ანგარიშის ნაშთის არსებობისა და სისრულის მტკიცებების შესაფერის არსებითი უზუსტობის რისკებთან.

გ148. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურების გამოვლენისა და შეფასებისას აუდიტორის მთავარი

ყურადღება მიმართულია ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებზე, ანუ ისეთ კონტროლის პროცედურებზე, რომლებიც გამოიყენება საინფორმაციო სისტემაში ინფორმაციის დამუშავების პროცესში და პირდაპირ რეაგირებს ინფორმაციის მთლიანობის (ე.ი. სისრულე, სისწორე და ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის ვალიდურობა) მიმართ შექმნილ რისკებზე. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული ყველა ისეთი კონტროლის პროცედურების გამოვლენა და შეფასება, რომელიც შეესაბამება სუბიექტის პოლიტიკას, რომელიც განსაზღვრავს სუბიექტის ოპერაციების ნაკადებსა და სუბიექტის ინფორმაციის დამუშავების პროცესის სხვა ასპექტებს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიებისთვის, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციისთვის.

გ149. შესაძლებელია ასევე არსებობდეს პირდაპირი კონტროლის ისეთი პროცედურები კონტროლის გარემოში, სუბიექტის რისკის შეფასების ისეთი პროცესი ან შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი სუბიექტის პროცესი, რომელიც შეიძლება გამოვლინდეს 26-ე პუნქტის შესაბამისად. თუმცა, რაც უფრო არაპირდაპირია კავშირი სხვა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ხელშემწყობ კონტროლის პროცედურებსა და აუდიტორის მიერ განსახილველ კონტროლის პროცედურას შორის, მით უფრო ნაკლებად ეფექტური იქნება ეს კონტროლის პროცედურა შესაბამისი უზუსტობების თავიდან აცილების, ან გამოვლენისა და გასწორების მიზნებისთვის.

მაგალითი:

გაყიდვების მენეჯერის მიერ ჩატარებული მიმოხილვა, რომელიც ეხება კონკრეტული მაღაზიების გაყიდვების ჯამურ შედეგებს რეგიონების მიხედვით, როგორც წესი, მხოლოდ არაპირდაპირ არის დაკავშირებული გაყიდვებიდან მიღებული ამონაგების სისრულის მტკიცების მიმართ შექმნილ არსებითი უზუსტობის რისკებთან. შესაბამისად, ეს პროცედურა შეიძლება უფრო ნაკლებად ეფექტური იყოს ამ რისკებზე რეაგირებისთვის, ვიდრე კონტროლის სხვა პროცედურები, რომლებიც პირდაპირ არის დაკავშირებული ამ მტკიცებასთან, როგორიცაა ტვირთის გაგზავნის დოკუმენტების/საქონლის გასავლის ზედდებულების შედარება საანგარიშსწორებო დოკუმენტებთან.

გ150. 26-ე პუნქტით ასევე მოითხოვება, რომ აუდიტორმა გამოავლინოს და შეაფასოს სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია სტ გამოყენებით პროგრამებთან და ასევე სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომლებთანაც, აუდიტორის აზრით, დაკავშირებულია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, ვინაიდან სტ საერთო კონტროლის მექანიზმები ხელს უწყობს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების უწყვეტ ეფექტიან ფუნქციონირებას. თუმცა, როგორც წესი, მხოლოდ სტ საერთო კონტროლის მექანიზმები საკმარისი არ არის მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის.

გ151. ქვემოთ განხილულია ისეთი კონტროლის პროცედურების მაგალითები, რომელთა გამოვლენა, შეფასება და დანერგვის მდგომარეობის დადგენა აუდიტორს მოეთხოვება 26-ე პუნქტის შესაბამისად:

- კონტროლის პროცედურები, რომელთა ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებასაც გეგმავს აუდიტორი, რათა განსაზღვროს ძირითადი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა. ამგვარი კონტროლის პროცედურების შეფასებით აუდიტორი იქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ ასს 330-ის შესაბამისად შეიმუშაოს კონტროლის პროცედურების ტესტები (კონტროლის ტესტები). ზემოაღნიშნული კონტროლის პროცედურები მოიცავს ასევე ისეთ რისკებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებსაც, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება;

- კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის და ასევე საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები. ამგვარი კონტროლის პროცედურების გამოვლენა და შეფასება შეიძლება გავლენას ახდენდეს ასევე აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციაზეც, მათ შორის დამატებითი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაზე (იხ. გ95 პუნქტი). ამ საკითხების შესწავლითაც აუდიტორი იქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ განსაზღვროს ისეთი ძირითადი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც განკუთვნილი იქნება დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის;

- კონტროლის სხვა პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი შესაფერისად მიიჩნევს იმისთვის, რომ პროფესიული განსჯის საფუძველზე შეძლოს მე-13 პუნქტში განსაზღვრული მიზნების შესრულება, რომლებიც ეხება მტკიცების დონის რისკებს.

გ152. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურების გამოვლენა იმ შემთხვევაში მოეთხოვება აუდიტორს, როდესაც ამგვარი კონტროლის პროცედურები აკმაყოფილებს 26(ა) პუნქტში მითითებულ ერთ ან რამდენიმე კრიტერიუმს. თუმცა, როდესაც ერთი და იგივე მიზანი მიიღწევა მრავალი კონტროლის პროცედურით, აუცილებელი არ არის ასეთ მიზანთან დაკავშირებული კონტროლის ყველა პროცედურის გამოვლენა.

მაკონტროლებელი საქმიანობის კონტროლის პროცედურების ტიპები (იხ. 26-ე პუნქტი)

გ153. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურების მაგალითებია ავტორიზაცია და დამტკიცება, შეჯერება, ვერიფიკაცია (როგორიცაა, სისტემაში შესაყვანი ინფორმაციის ვალიდურობის შემოწმება და ავტომატიზებული გამოთვლები), მოვალეობების დანაწილება და ფიზიკური ან ლოგიკური კონტროლის პროცედურები, მათ შორის ისეთები, რომლებიც უზრუნველყოფს აქტივების დაცვას.

გ154. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს ასევე ხელმძღვანელობის მიერ არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის დაწესებულ კონტროლის პროცედურებსაც, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულ იმგვარ ინფორმაციასთან, რომელიც მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ამგვარი კონტროლის პროცედურები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ისეთ ინფორმაციასთან, რომელიც აღებული არ არის სუბიექტის მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან.

გ155. კონტროლის პროცედურები შეიძლება სრულიად განსხვავებულ მიზნებს ემსახურებოდეს და სუბიექტში სხვადასხვა ორგანიზაციულ ან ფუნქციურ დონეზე გამოიყენებოდეს, იმის მიუხედავად, სტ გარემოში არსებობს ისინი თუ მანუალურ სისტემებში.

გრადაცია (იხ. 26-ე პუნქტი)

გ156. სავარაუდოდ, ნაკლებად რთული სუბიექტების მაკონტროლებელი

საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურები უფრო მსხვილი სუბიექტების კონტროლის პროცედურების მსგავსი იქნება, მაგრამ შეიძლება განსხვავებული იყოს მათი ფუნქციონირების ფორმალობა. გარდა ამისა, შესაძლებელია, რომ ნაკლებად რთულ სუბიექტებში კონტროლის უფრო მეტ პროცედურას უშუალოდ ხელმძღვანელობა ახორციელებდეს.

მაგალითი:

თუ მხოლოდ ხელმძღვანელობას აქვს იმის უფლებამოსილება, რომ მომხმარებლებზე კრედიტი გასცეს და დაამტკიცოს მნიშვნელოვანი მოცულობის შესყიდვები, ამით ძლიერი კონტროლი განხორციელდება მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებსა და მნიშვნელოვან ოპერაციებზე.

გ157. ნაკლებად რთულ სუბიექტებში, რომლებსაც ცოტა თანამშრომელი ჰყავთ, შეიძლება მცირე შესაძლებლობა არსებობდეს მოვალეობების დანაწილებისთვის. თუმცა, სუბიექტში, რომელსაც მესაკუთრე მართავს, მესაკუთრე-მმართველს შეიძლება უფრო ეფექტიანი ზედამხედველობის განხორციელება შეეძლოს სუბიექტის საქმიანობაში უშუალო მონაწილეობის მეშვეობით, ვიდრე მსხვილ სუბიექტშია შესაძლებელი და ასეთმა ეფექტურმა ზედამხედველობამ შეიძლება დააბალანსოს მოვალეობების დანაწილების საზოგადოდ უფრო შეზღუდული შესაძლებლობები. თუმცა, როგორც ახსნილია ასს 240-ში, სუბიექტის მართვის პროცესში ერთი პირის დომინირება შეიძლება იყოს კონტროლის პოტენციური ნაკლოვანება, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში ხელმძღვანელობას აქვს კონტროლის პროცედურების იგნორირების შესაძლებლობა.[39]

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებს მტკიცების დონეზე (იხ. 26(ა) პუნქტი)

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც რეაგირებს მნიშვნელოვან რისკებად მიჩნეულ რისკებზე (იხ. 26(ა) პუნქტი)

გ158. იმის მიუხედავად, აუდიტორი გეგმავს თუ არა მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ინფორმაციის მოპოვებით ხელმძღვანელობის მიდგომის შესახებ, რომელიც გამოიყენება ამ

39. ასს 240, პუნქტი გ28.

რისკებზე რეაგირებისთვის, აუდიტორმა შეიძლება შეიქმნას საფუძველი ამგვარ რისკებზე საპასუხო რეაგირებისთვის განკუთვნილი ძირითადი პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის, როგორც ეს მოითხოვება ასს 330-ით.[40] მართალია, ხშირად ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ სტანდარტული კონტროლის პროცედურები იქნება დაწესებული ისეთ რისკებთან მიმართებით, რომლებიც დაკავშირებულია არატიპურ/არაორდინარულ ან ისეთ საკითხებთან, რომლებსაც განსჯა ესაჭიროება, მაგრამ მძღვანელობას შეიძლება სხვა შესაბამისი ზომები ჰქონდეს მიღებული ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის. შესაბამისად, როდესაც აუდიტორი იკვლევს, სუბიექტს შექმნილი და დანერგილი აქვს თუ არა ტროლის პროცედურები ისეთი მნიშვნელოვანი რისკების წინააღმდეგ, რომლებიც წარმოიშობა არატიპური ან განსასჯელი საკითხების გამო, მას შეუძლია განიხილოს, რეაგირებს თუ არა ხელმძღვანელობა ამგვარ რისკებზე და თუ რეაგირებს, როგორ. ამგვარ რეაგირების ღონისძიებებში შეიძლება შედიოდეს:

- კონტროლის პროცედურები, როგორიცაა დაშვებების მიმოხილვა ზედა დონის ხელმძღვანელობის ან ექსპერტების მიერ;
- საღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისთვის დოკუმენტირებული/ოფიციალური პროცედურების არსებობა;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ დამტკიცება.

მაგალითი:

ისეთი ერთჯერადი მოვლენების შემთხვევაში, როგორიცაა, შეტყობინების მიღება მნიშვნელოვანი სასამართლო პროცესის შესახებ, სუბიექტის პასუხის განხილვა აუდიტორის მიერ შეიძლება მოიცავდეს შემდეგი საკითხების გარკვევას: შეტყობინება გადაეცა თუ არა შესაბამის ექსპერტებს (მაგ., შიდა ან გარე იურისტებს), შეფასდა თუ არა სასამართლოს პოტენციური შედეგები და როგორ აპირებს ხელმძღვანელობა ამ გარემოებების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

გ159. ასს 240-ით[41] მოითხოვება, რომ აუდიტორმა შეისწავლოს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან (რომლებიც

40. ასს 330, 21-ე პუნქტი.
41. ასს 240, პუნქტები 28-ე და გ33.

მიიჩნევა მნიშვნელოვან რისკებად) დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები. შემდეგ ახსნილია, რომ აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია კონტროლის იმ პროცედურების შესწავლა, რომლებიც ხელმძღვანელობამ შეიმუშავა, დანერგა და ფუნქციონირებს თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად.

საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები (იხ. 26(ა)(ii) პუნქტი)

გ160. კონტროლის ისეთი პროცედურები, რომლებიც მტკიცების დონეზე რეაგირებს არსებითი უზუსტობის რისკებზე და მოსალოდნელია, რომ გამოვლინდება ნებისმიერ აუდიტში, არის საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები. ამის მიზეზი ისაა, რომ ნებისმიერ სუბიექტს ოპერაციის დამუშავების შედეგად მიღებული ინფორმაციის მთავარ წიგნში გადასატანად, როგორც წესი, ესაჭიროება საბუღალტრო გატარებების გამოყენება, რომლებიც შეიძლება იყოს სტანდარტული ან არასტანდარტული, ან ავტომატიზებული ან მანუალური. სხვა კონტროლის პროცედურების გამოვლენის შესაძლებლობები სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სუბიექტში, რაც დამოკიდებულია სუბიექტის სპეციფიკასა და აუდიტორის მიერ დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად დაგეგმილ მიდგომაზე.

მაგალითი:

ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტში სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა შეიძლება არ იყოს რთული და აუდიტორს შეუძლია არ დაგეგმოს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება. გარდა ამისა, აუდიტორს შეიძლება გამოვლენილი არ ჰქონდეს მნიშვნელოვანი რისკები ან არსებითი უზუსტობის სხვა ისეთი რისკები, რომელთათვისაც აუცილებელია, რომ აუდიტორმა შეაფასოს დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების დიზაინი და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა ისინი. ამგვარ აუდიტში აუდიტორს შეუძლია დაასკვნას, რომ ვერ გამოვლინდა სხვა კონტროლის პროცედურები, გარდა სუბიექტის საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურებისა.

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ161. თუ სუბიექტში მთავარი წიგნის საწარმოებლად მანუალური სისტემები გამოიყენება, არასტანდარტული საბუღალტრო გატარებების დადგენა შეიძლება საბუღალტრო წიგნების, ჟურნალებისა და

დამამტკიცებელი დოკუმენტაციის ინსპექტირებით. თუმცა, როდესაც მთავარი წიგნის საწარმოებლად და ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ავტომატიზებული პროცედურები გამოიყენება, ამგვარი ჩანაწერები შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით და, ამის გამო, მათი დადგენა შეიძლება უფრო იოლი იყოს ავტომატიზებული მეთოდების გამოყენებით.

მაგალითი:

ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტში აუდიტორმა შესაძლოა შეძლოს ყველა საბუღალტრო გატარების მთლიანი სიის ამოღება ერთ მარტივ ელექტრონულ ცხრილში. შემდეგ აუდიტორი შეძლებს საბუღალტრო გატარებების დახარისხებას სხვადასხვა ფილტრის გამოყენებით, როგორიცაა, მაგალითად ფულადი თანხა, გატარების შემსრულებლის ან მიმომხილველის სახელი და გვარი, საბუღალტრო გატარებები, რომლებიც მხოლოდ ბალანსზე და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაზე ზემოქმედებს, ან გატარებების სიის განხილვა იმ თარიღების მიხედვით, როდესაც საბუღალტრო გატარება გადატანილი იყო მთავარ წიგნში, რაც აუდიტორს დაეხმარება საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ იმ რისკებზე რეაგირებისთვის საპასუხო ზომების განსაზღვრაში, რომლებიც მან გამოავლინა.

კონტროლის პროცედურები, რომელთა ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას გეგმავს აუდიტორი (იხ. 26(ა) (iii) პუნქტი)

გ162. აუდიტორი ადგენს, არსებობს თუ არა მტკიცების დონის ისეთი არსებითი უზუსტობის რისკები, რომელთა შესახებაც შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პტოცედურების ჩატარებით. აუდიტორს ასს 330-ით[42] მოეთხოვება კონტროლის ისეთი ტესტების შემუშავება და ჩატარება, რომლებიც მიესადაგება არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებზე რეაგირებას, რომელთა შესახებაც შეუძლებელია მტკიცების დონეზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით. მაშასადამე, თუ არსებობს ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურები, აუდიტორს მოეთხოვება მათი გამოვლენა და შეფასება.

42. ასს 330, პუნქტი 8(ბ).

გ163. სხვა შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის მხედველობაში მიღებას ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას ასს 330-ის შესაბამისად, ასეთი კონტროლის პროცედურების გამოვლენაც მოეთხოვება აუდიტორს, ვინაიდან ასს 330[43]-ის თანახმად, აუდიტორს ამგვარი კონტროლის პროცედურებისთვისაც ევალება კონტროლის ტესტების შემუშავება და ჩატარება.

მაგალითები:

აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს კონტროლის იმ პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, რომლებიც დაკავშირებულია:

- ოპერაციების ტიპურ, სტანდარტულ კატეგორიებთან, რადგან გაცილებით უფრო ეფექტიანი ან ეკონომიურია ამგვარი ტესტირების ჩატარება დიდი მოცულობის ერთგვაროვან ოპერაციებზე;
- სუბიექტის მიერ შექმნილი ინფორმაციის სისრულესა და სისწორესთან (მაგ., კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებული სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშების მომზადებასთან), რათა დაადგინოს ამ ინფორმაციის საიმედოობა, როდესაც აუდიტორი აპირებს მოცემული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის გათვალისწინებას დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარების დროს;
- სუბიექტის საქმიანობასა და კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველყოფის მიზნებთან, თუკი კონტროლის პროცედურები ისეთ მონაცემებს ეხება, რომლებსაც აუდიტორი აფასებს ან იყენებს აუდიტის პროცედურების ჩატარების დროს.

გ164. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებისას აუდიტორის გეგმებზე შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე გამოვლენილმა არსებითი უზუსტობის რისკებმაც. მაგალითად, თუ გამოვლენილი ნაკლოვანებები დაკავშირებულია კონტროლის გარემოსთან, ამან შეიძლება გავლენა

43. ასს 330, პუნქტი 8(ა).

იქონიოს აუდიტორის საერთო მოლოდინზე პირდაპირი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ.

სხვა კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი შესაფერისად მიიჩნევს (იხ. 26(ა) (iv) პუნქტი)

გ165. ქვემოთ ჩამოთვლილია სხვა კონტროლის პროცედურების მაგალითები, რომელთა გამოვლენა, დიზაინის შეფასება და დანერგვის მდგომარეობის დადგენა შეიძლება აუდიტორმა თვითონ მიიჩნიოს მიზანშეწონილად:

- კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში შეფასებულია როგორც მაღალი, მაგრამ მიჩნეული არ არის მნიშვნელოვან რისკად;
- კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია პირველადი აღრიცხვის ჩანაწერების შეჯერებასთან მთავარ საბუღალტრო წიგნთან;
- მომხმარებელი სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები, თუ გამოიყენება მომსახურე ორგანიზაცია.[44]

სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების, ასევე სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკებისა და სტ საერთო კონტროლის პროცედურების გამოვლენა (იხ. 26(ბ) – (გ) პუნქტები)

მე-5 დანართი მოიცავს სტ გამოყენებითი პროგრამების მახასიათებლებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების საილუსტრაციო მაგალითს და ამ მახასიათებლებთან დაკავშირებულ მითითებებს, რომლებიც შეიძლება შესაფერისი იყოს სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების გამოსავლენად, რომლებთანაც დაკავშირებულია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

სტ გარემოს გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების დადგენა

რატომ ადგენს აუდიტორი სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებსა და სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორის მიერ გამოვლენილ სტ გამოყენებით პროგრამებსა და სტ გარემოს სხვა ასპექტებთან

44. ასს 402 – *„აუდიტორული მოსაზრებები სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“.*

გ166. სტ-ის გამოყენების შედეგად გამოწვეული რისკებისა და სტ საერთო კონტროლის იმ პროცედურების შესწავლა, რომლებიც სუბიექტს დანერგილი აქვს ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის, შეიძლება გავლენას ახდენდეს:

- აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის თაობაზე, ჩაატარებს თუ არა კონტროლის იმ პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის;

მაგალითი:

როდესაც სტ საერთო კონტროლის პროცედურები შემუშავებული არ არის ეფექტიანად ან დანერგილი არ არის სათანადოდ, იმ თვალსაზრისით, რომ რეაგირება მოახდინოს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე (მაგ.; კონტროლის პროცედურები სათანადოდ ვერ აღკვეთს ან ვერ ავლენს უნებართვო ცვლილებებს პროგრამაში ან უნებართვო წვდომას სტ გამოყენებით პროგრამებზე), ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, დაეყრდნობა თუ არა სტ-ის შესაბამის გამოყენებით პროგრამებში ინტეგრირებულ ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს.

- აუდიტორის მიერ კონტროლის რისკის შეფასება მტკიცების დონეზე;

მაგალითი:

ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების უწყვეტი ფუნქციონირების ეფექტიანობა შეიძლება დამოკიდებული იყოს ზოგიერთ სტ საერთო კონტროლის პროცედურაზე, რომელიც განკუთვნილია იმ პროგრამის უნებართვო შეცვლის თავიდან ასაცილებლად ან გამოსავლენად, რომელიც აკონტროლებს სტ-ის მეშვეობით ინფორმაციის დამუშავებას (მაგ., შესაბამისი სტ გამოყენებითი პროგრამის უნებართვო ცვლილებებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურა). ასეთ ვითარებაში სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების მოსალოდნელი ეფექტიანობა (ან არაეფექტიანობა) შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტორის მიერ განსაზღვრულ კონტროლის რისკის შეფასებაზე. (მაგ., კონტროლის რისკი შეიძლება მაღალი იყოს მაშინ, როდესაც ამგვარი სტ საერთო კონტროლის პროცედურები მოსალოდნელია, რომ არ იქნება ეფექტური, ან იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი არ გეგმავს სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ტესტირებას).

- აუდიტორის სტრატეგია, რომელიც ეხება სუბიექტის მიერ შექმნილი ინფორმაციის ტესტირებას, კერძოდ, იმ ინფორმაციის, რომელიც იქმნება სტ გამოყენებითი პროგრამების მეშვეობით, ან ამგვარი ინფორმაციის მონაწილეობით;

მაგალითი:

როდესაც სუბიექტის მიერ შექმნილი ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს აუდიტის მტკიცებულების სახით, კონკრეტულად შექმნილია სტ გამოყენებითი პროგრამების მიერ, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ტესტირების ჩატარება, მათ შორის იმ საერთო სტ კონტროლის პროცედურების გამოვლენა და ტესტირება, რომლებიც რეაგირებს პროგრამის არასათანადო ან უნებართვო ცვლილებებზე, ან ამგვარ ანგარიშებთან დაკავშირებული მონაცემების უშუალო ცვლილებებზე.

- აუდიტორის მიერ თანდაყოლილი რისკის შეფასება მტკიცების დონეზე; ან

მაგალითი:

როდესაც მნიშვნელოვანი ან მასშტაბური პროგრამული ცვლილებებია განხორციელებული სტ გამოყენებით პროგრამაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ახალი ან შეცვლილი მოთხოვნების გასათვალისწინებლად, ეს შეიძლება მიანიშნებდეს ახალი მოთხოვნების სირთულესა და სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მის გავლენაზე. როდესაც ამგვარი მასშტაბური პროგრამული ან მონაცემების ცვლილებებია განხორციელებული, სტ გამოყენებით პროგრამაზე, სავარაუდოდ, გავლენას იქონიებს ასევე სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკებიც.

- დამატებითი კონტროლის პროცედურების განსაზღვრა.

მაგალითი:

თუ ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები დამოკიდებულია სტ საერთო კონტროლის პროცედურებზე, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს სტ საერთო კონტროლის

პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება, რის შემდეგაც საჭირო გახდება კონტროლის ტესტების შემუშავება ამგვარი სტ საერთო კონტროლის პროცედურებისთვის. თუ იმავე გარემოებებში აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ არ ჩაატარებს სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ან მოსალოდნელია, რომ სტ საერთო კონტროლის პროცედურები არ იქნება ეფექტური, შესაძლებელია, რომ აუცილებელი გახდეს ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ შესაბამის რისკებზე რეაგირებისთვის. თუმცა, სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირება შეიძლება შესაძლებელი არ იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც ამგვარი რისკები დაკავშირებულია ისეთ რისკებთან, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულების მოპოვება. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება აუდიტორს დასჭირდეს ამ სიტუაციის გავლენის განხილვა აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამების გამოვლენა, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები

გ167. საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული სტ გამოყენებითი პროგრამებისთვის, სუბიექტში არსებული, სტ სპეციფიკური პროცესებისა და სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და სირთულის შესწავლა, აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს იმის დადგენაში, რომელ სტ გამოყენებით პროგრამებს ეყრდნობა სუბიექტი პროცესის სისწორისა და ინფორმაციის მთლიანობის უზრუნველსაყოფად სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში. ამგვარ სტ გამოყენებით პროგრამებზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

გ168. ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამების გამოვლენა, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, მოიცავს აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინებას, ვინაიდან ამგვარი კონტროლის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს სტ-ის გამოყენებას ან სტ-ზე დაყრდნობას. აუდიტორს შეუძლია ყურადღების გამახვილება იმის დადგენაზე, სტ გამოყენებითი პროგრამა მოიცავს თუ არა ისეთ ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს, რომლებსაც ხელმძღვანელობა ეყრდნობა და რომლებიც აუდიტორმაც გამოავლინა, მათ შორის კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც ისეთ რისკებზე რეაგირებს, რომელთა

შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. აუდიტორს ასევე შეუძლია განიხილოს, როგორ ინახება და მუშავდება საინფორმაციო სისტემაში ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შნიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან და ხელმძღვანელობა ეყრდნობა თუ არა სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს ამ ინფორმაციის საიმედოობისა და მთლიანობის შესანარჩუნებლად.

გ169. აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები შეიძლება დამოკიდებული იყოს სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებზე, რა შემთხვევაშიც სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები შეიძლება გავლენას ახდენდეს იმ სტ გამოყენებით პროგრამებზე, რომლებიც ქმნის ამ ანგარიშებს. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორს შეუძლია არ დაგეგმოს სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობა და დაგეგმოს უშუალოდ ამგვარი ანგარიშების ამოსავალი ინფორმაციისა და შედეგების ტესტირება. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორს შეუძლია დაასკვნას, რომ შესაბამის სტ გამოყენებით პროგრამებზე გავლენას არ ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

გრადაცია

გ170. აუდიტორისთვის სუბიექტის სტ პროცესების შესწავლის საჭირო დონე, მათ შორის სუბიექტის სტ საერთო კონტროლის პროცედურების, სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სუბიექტში, რაც დამოკიდებული იქნება სუბიექტის გარემოებებსა და სპეციფიკაზე და სტ გარემოზე, ასევე აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე. ამავე ფაქტორების გამო განსხვავებული იქნება იმ სტ გამოყენებითი პროგრამების რაოდენობაც, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

მაგალითები:

- სუბიექტს, რომელიც კომერციულ პროგრამულ უზრუნველყოფას იყენებს და წვდომა არა აქვს საწყის კოდზე, რათა განახორციელოს პროგრამაში ცვლილებები, ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ ექნება პროგრამის შესაცვლელად განკუთვნილი პროცესი, მაგრამ შეიძლება ჰქონდეს პროცესი ან პროცედურები პროგრამული უზრუნველყოფის კონფიგურაციის შესაცვლელად (მაგ., ანგარიშთა გეგმების, საანგარიშგებო პარამეტრების ან ზღვრების). გარდა ამისა, სუბიექტს

შეიძლება ჰქონდეს პროცესი ან პროცედურები გამოყენებით პროგრამაზე წვდომის მართვისთვის (მაგ., პირის დანიშვნა, რომელსაც ექნება კომერციულ პროგრამულ უზრუნველყოფაზე ადმინისტრაციული წვდომის უფლება). ასეთ ვითარებაში ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ სუბიექტს ექნება ან დასჭირდება სტ საერთო კონტროლის ფორმალიზებული პროცედურები;

- ამის საპირისპიროდ, მსხვილი სუბიექტი შეიძლება უფრო მაღალ დონეზე ეყრდნობოდეს სტ-ს და სტ გარემო შეიძლება მოიცავდეს მრავალ გამოყენებით პროგრამას. ამიტომ შეიძლება რთული იყოს სტ პროცესები, რომლებიც მართავს სტ გარემოს (მაგ., არსებობს სტ სპეციალური განყოფილება, რომელიც შეიმუშავებს და ნერგავს პროგრამის ცვლილებებს და მართავს პროგრამაზე წვდომის უფლებებს), მათ შორის სუბიექტის მიერ დანერგილი სტ საერთო კონტროლის ფორმალიზებული პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია მის სტ პროცესებთან;
- როდესაც ხელმძღვანელობა არ ეყრდნობა ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს, არც სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს ოპერაციების დასამუშავებლად ან მონაცემების შესანახად და აუდიტორმა ვერ გამოავლინა ვერანაირი ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურა, ან ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული სხვა კონტროლის პროცედურები (ან ისეთი კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დამოკიდებულია სტ საერთო კონტროლის პროცედურებზე), აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს სუბიექტის მიერ შექმნილი ისეთი ინფორმაციის ტესტირების ჩატარება უშუალოდ, რომელიც იქმნება სუბიექტი სტ-ის მეშვეობით და შეუძლია არ გამოავლინოს ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამები, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები;
- როდესაც ხელმძღვანელობა ეყრდნობა ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებს, რომლებიც გამოიყენება მონაცემების დასამუშავებლად ან შესანახად და ეს მონაცემები მნიშვნელოვანი მოცულობისაა, ხოლო ხელმძღვანელობა ეყრდნობა სტ გამოყენებით პროგრამას ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების განსახორციელებლად, რომლებიც აუდიტორმაც გამოავლინა, სავარაუდოდ, სტ გამოყენებით პროგრამაზე გავლენას იქონიებს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

გ171. როდესაც სუბიექტს რთული სტ გარემო აქვს, სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების დადგენა, ასევე სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული შესაბამისი რისკების განსაზღვრა და სტ

საერთო კონტროლის პროცედურების დადგენა, სავარაუდოდ, საჭიროებს გუნდის იმ წევრების მონაწილეობას, რომელთაც გააჩნიათ სტ სფეროსთვის აუცილებელი სპეციალური უნარ-ჩვევები. რთულ სტ გარემოსთან დაკავშირებით, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი მონაწილეობა არსებითი იქნება და შეიძლება მასშტაბურიც.

სტ გარემოს სხვა ასპექტების გამოვლენა, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები

გ172. სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომლებზეც შეიძლება გავლენას ახდენდეს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, მოიცავს ქსელებს, საოპერაციო სისტემასა და მონაცემთა ბაზებს, ასევე გარკვეულ გარემოებებში სტ გამოყენებითი პროგრამების დამაკავშირებელ ინტერფეისებსაც. სტ გარემოს სხვა ასპექტები, საზოგადოდ, ვერ გამოვლინდება, თუ აუდიტორი არ ადგენს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებს, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები. თუ აუდიტორმა გამოავლინა ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამები, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, მოსალოდნელია, რომ გამოავლენს სტ გარემოს სხვა ასპექტებსაც (როგორიცაა მონაცემთა ბაზა, საოპერაციო სისტემა, ქსელი), ვინაიდან ამგვარი ასპექტები დაკავშირებული იქნება მის მიერ გამოვლენილ გამოყენებით პროგრამებთან.

სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკებისა და სტ საერთო კონტროლის პროცედურების გამოვლენა

> **მე-6 დანართში** განხილულია სტ საერთო კონტროლის პროცედურების შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები.

გ173. სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების გამოსავლენად აუდიტორს შეუძლია განიხილოს გამოვლენილი სტ გამოყენებითი პროგრამის ან სტ გარემოს სხვა ასპექტების ხასიათი და მიზეზები, რომელთა გამოც მათზე გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები. ზოგიერთი გამოვლენილი სტ გამოყენებითი პროგრამისთვის ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებისთვის აუდიტორს შეუძლია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული ისეთი რისკების გამოვლენა, რომლებიც ძირითადად დაკავშირებულია პროგრამის უნებართვო წვდომასთან ან პროგრამის უნებართვო შეცვლასთან, ასევე ისეთი რისკებისაც, რომლებიც დაკავშირებული მონაცემების არასათანადოდ შეცვლასთან (მაგ., მონაცემთა ბაზებზე უშუალო წვდომის მეშვეობით მონაცემების არასათანადოდ შეცვლასთან დაკავშირე-

ბული რისკი ან ინფორმაციით უშუალო მანიპულირების შესაძლებლობა).

გ174. სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული შესაბამისი რისკების ხარისხი და ხასიათი სხვადასხვანაირი იქნება, რაც დამოკიდებულია გამოვლენილი სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების სპეციფიკასა და მახასიათებლებზე. სტ-ის შესაბამისი რისკები შეიძლება მაშინ წარმოიშვას, როდესაც სუბიექტი იყენებს გარე ან შიდა მომსახურების პროვაიდერებს საინფორმაციო ტექნოლოგიების გარემოს გამოვლენილი ასპექტებისთვის (მაგ., სუბიექტის სტ გარემოს ჰოსტინგის აუთსორსინგი მესამე მხარეზე, ან საერთო მომსახურების ცენტრის გამოყენება სტ პროცესების ცენტრალიზებული მართვისთვის ჯგუფში). სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული შესაბამისი რისკები ასევე შეიძლება გამოვლინდეს კიბერუსაფრთხოებასთან დაკავშირებით. სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული უფრო მეტი რისკის არსებობა უფრო მაშინ არის მოსალოდნელი, როდესაც სტ-ში დიდი მოცულობის ან რთული ავტომატიზებული გამოყენებითი კონტროლის პროცედურები გამოიყენება და ხელმძღვანელობა მნიშვნელოვნად ეყრდნობა ამ კონტროლის პროცედურებს ოპერაციების ეფექტიანად დასამუშავებლად ან შესაბამისი ინფორმაციის მთლიანობის ეფექტურად უზრუნველყოფის მიზნით.

მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების დიზაინისა და მათი დანერგვის მდგომარეობის შეფასება (იხ. 26(დ) პუნქტი)

გ175. ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის დიზაინის შეფასება ითვალისწინებს იმის განხილვას, კონტროლის ამ კონკრეტულ პროცედურას, ცალკე ან კონტროლის სხვა პროცედურასთან ერთად, შესწევს თუ არა იმის უნარი, რომ ეფექტურად აიცილოს თავიდან, ან გამოავლინოს და გაასწოროს არსებითი უზუსტობები (ე.ი. კონტროლის მიზანი).

გ176. იმისათვის, რომ აუდიტორმა დაადგინოს, დანერგილია თუ არა გამოვლენილი კონტროლის პროცედურა, ის უნდა დარწმუნდეს, რომ ეს პროცედურა არსებობს და მას იყენებს სუბიექტი. აზრი დიდად არა აქვს, აუდიტორმა ისეთი კონტროლის პროცედურის დანერგვა შეაფასოს, თუ იგი შემუშავებული არ არის ეფექტიანად. ამგვარად, აუდიტორი, პირველ რიგში, აფასებს კონტროლის პროცედურის დიზაინს. არასათანადოდ შექმნილი კონტროლის ესა თუ ის პროცედურა შეიძლება შიდა კონტროლის ერთ-ერთი ნაკლოვანება იყოს.

გ177. რისკის შეფასების პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების დიზაინისა და დანერგვის შესახებ აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, შეიძლება მოიცავდეს:

- სუბიექტის პერსონალის გამოკითხვას;
- კონკრეტული კონტროლის პროცედურების გამოყენებაზე დაკვირვებას;
- დოკუმენტებისა და ანგარიშების ინსპექტირებას;

ამასთან, მხოლოდ გამოკითხვა საკმარისი არ არის ამ მიზნებისთვის.

გ178. აუდიტორი წინა პერიოდის აუდიტში შეძენილი გამოცდილების ან მიმდინარე პერიოდში ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურების შედეგების მიხედვით შეიძლება მოელოდეს, რომ ხელმძღვანელობას არ აქვს ეფექტიანად შემუშავებული ან დანერგილი კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის. ასეთ შემთხვევაში, პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს 26(დ) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, შეიძლება მოიცავდეს იმის დადგენას, რომ ამგვარი კონტროლის პროცედურები არ არის ეფექტიანად შემუშავებული ან დანერგილი. თუ ამ პროცედურების შედეგები იმაზე მიანიშნებს, რომ კონტროლის პროცედურები ხელახლა შეიმუშავეს ან დანერგეს, მაშინ აუდიტორს მოეთხოვება 26(ბ) – (დ) პუნქტებში მითითებული პროცედურების ჩატარება ახლად შემუშავებული ან დანერგილი კონტროლის პროცედურების მიმართ.

გ179. აუდიტორს შეუძლია დაასკვნას, რომ ეფექტიანად შემუშავებული და დანერგილი კონტროლის პროცედურა, შეიძლება შესაფერისი იყოს ტესტირების ჩასატარებლად, რათა მისი ფუნქციონირების ეფექტიანობა გაითვალისწინოს ძირითადი პროცედურების განსაზღვრისთვის. თუმცა, როდესაც ესა თუ ის კონტროლის პროცედურა არ არის შემუშავებული ან დანერგილი ეფექტიანად, არანაირი სარგებელს არ მოიტანს მისი ტესტირების ჩატარება. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის ტესტის ჩატარებას, ინფორმაცია, რომელიც მოპოვებული აქვს იმის შესახებ, რა დონეზე რეაგირებს ეს კონტროლის პროცედურა არსებითი უზუსტობის რისკ(ებ)ზე, მისთვის იქნება ამოსავალი ბაზა მტკიცების დონეზე კონტროლის რისკის შესაფასებლად.

გ180. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების დიზაინის შეფასება და მათი დანერგვის

მდგომარეობის დადგენა საკმარისი არ არის იმისთვის, რომ ჩატარდეს მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება. თუმცა, ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებით, აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება სტ საერთო კონტროლის ისეთი პროცედურების გამოვლენისა და მათი ტესტირების ჩატარებით, რომლებიც უზრუნველყოფს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ურთიერთშეთანხმებულად ფუნქციონირებას, ნაცვლად იმისა, რომ პირდაპირ ჩაატაროს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ტესტირება. აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება დროის რომელიღაც მომენტში მანუალური კონტროლის პროცედურის დანერგვის შესახებ არ უზრუნველყოფს აუდიტის მტკიცებულებებს ამ კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ დროის სხვა მონაკვეთებში, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში. კონტროლის პროცედურების, მათ შორის არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტები უფრო დეტალურად აღწერილია ასს 330-ში.[45]

გ181. როდესაც აუდიტორი არ გეგმავს გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, აუდიტორს ამის ცოდნა შეიძლება მაინც დაეხმაროს ისეთი ძირითადი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში, რომლებიც გამიზნული იქნება შესაბამის არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის.

მაგალითი:

ამგვარი რისკის შეფასების პროცედურების შედეგებით აუდიტორმა შეიძლება შეიქმნას საფუძველი გენერალურ ერთობლიობაში შესაძლო გადახრების განსახილველად, როდესაც ტესტირებისთვის შეადგენს აუდიტორულ შერჩევით ერთობლიობებს.

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კონტროლის ნაკლოვანებები (იხ. 27-ე პუნქტი)

გ182. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის თითოეული კომპონენტის შეფასების პროცესში[46] აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ სუბიექტის ამა თუ იმ კომპონენტისთვის განკუთვნილი გარკვეული

45. ასს 330, მე-8-11 პუნქტები.

46. პუნქტები 21(ბ), 22(ბ), 24(გ), 25(გ) და 26(დ).

პოლიტიკა არ შეესაბამება სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებს. ამის დადგენა შეიძლება აუდიტორისთვის გარკვეული ნიშანი იყოს, რაც მას დაეხმარება კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენაში. თუ აუდიტორი გამოავლენს ერთ ან რამდენიმე კონტროლის ნაკლოვანებას, მას შეუძლია გაითვალისწინოს კონტროლის ამ ნაკლოვანებების გავლენა დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრაზე ასს 330 შესაბამისად.

გ183. თუ აუდიტორმა გამოავლინა კონტროლის ერთი ან რამდენიმე ნაკლოვანება, ასს 265[47] აუდიტორს ავალდებულებს იმის დადგენას, ეს ნაკლოვანებები ცალ-ცალკე ან ერთობლივად არის თუ არა მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება.[48]

მაგალითები:

შემდეგი გარემოებები შეიძლება მიანიშნებდეს კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების არსებობაზე:

- ნებისმიერი სახის თაღლითობის გამოვლენა, რომელშიც მონაწილეობს ზედა დონის ხელმძღვანელობა;
- შიდა პროცესების გამოვლენა, რომლებიც არ არის ადეკვატური და დაკავშირებულია შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ანგარიშის მომზადებისა და ინფორმაციის გადაცემის პროცესში გამოვლენილ ნაკლოვანებებთან, რომელთა შესახებაც მათ წარდგენილი ჰქონდათ ანგარიში;
- ადრე ინფორმირებული ნაკლოვანებები, რომლებიც დროულად არ გამოასწორა ხელმძღვანელობამ;
- ხელმძღვანელობის მიერ მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის ზომების არმიღება, მაგალითად, რაც იმაში გამოიხატება, რომ არ დანერგა მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები; და
- ადრე გამოშვებული ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება.

47. ასს 265 - *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“*, მე-8 უნქტი.

48. ასს 265, გ6-გტ პუნქტებში აღწერილია მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ინდიკატორები და საკითხები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა განიხილოს იმის დასადგენად, შიდა კონტროლის სისტემის ესა თუ ის ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებების ერთობლიობა წარმოქმნის თუ მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება
(იხ.28-37-ე პუნქტები)

რატომ ავლენს და აფასებს აუდიტორი არსებითი უზუსტობის რისკებს

გ184. არსებითი უზუსტობის რისკებს იმიტომ ავლენს და აფასებს აუდიტორი, რომ განსაზღვროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა. ეს მტკიცებულებები აუდიტორს საშუალებას აძლევს, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრება გამოთქვას აუდიტორული რისკის მისაღებად დაბალი დონის პირობებში.

გ185. რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულებების სახით, რათა აუდიტორმა შეიქმნას საფუძველი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. მაგალითად, აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც მაშინ მოიპოვა აუდიტორმა, როდესაც აფასებდა გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების დიზაინს და ადგენდა, დანერგილი იყო თუ არა ეს კონტროლის პროცედურები მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში, გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით რისკის აუდიტორისეული შეფასების განსამტკიცებლად. ამგვარი მტკიცებულებები საფუძველს ქმნის იმისთვისაც, რომ აუდიტორმა განსაზღვროს საერთო საპასუხო ღონისძიებები/პროცედურები ფინანსური ანგარიშგების დონის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის, ასევე ასს 330-ის შესაბამისად დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა მიესადაგება მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებას.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა (იხ. 28-ე პუნქტი)

გ186. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა ხორციელდება იქამდე, სანამ აუდიტორი განიხილავს რომელიმე შესაბამის კონტროლის პროცედურას (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი) და ეყრდნობა აუდიტორის წინასწარ მოსაზრებებს იმ უზუსტობების შესახებ, რომელთა მოხდენა გონივრულ ფარგლებში შესაძლებელია და, ამავე დროს, არსებითი იქნებოდა, თუკი არსებობს.[49]

გ187. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა საფუძველს ქმნის იმისთვისაც, რომ აუდიტორმა განსაზღვროს მასთან დაკავშირებული

49. ასს 200, პუნქტი გ16.

მტკიცებები, რაც აუდიტორს ეხმარება ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დადგენაში.

მტკიცებები

რატომ იყენებს აუდიტორი მტკიცებებს

გ188. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისას აუდიტორი იყენებს მტკიცებებს, რათა განიხილოს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობები. რელევანტურ მტკიცებებად მიიჩნევა ის მტკიცებები, რომელთათვისაც აუდიტორი გამოავლენს დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს.

მტკიცებების გამოყენება

გ189. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს მტკიცებების ის კატეგორიები. რომლებიც აღწერილია წინამდებარე ასს-ის გ190(ა)–(ბ) პუნქტებში, ან სხვაგვარი კლასიფიკაცია, იმ პირობით, თუ მოიცავს ქვემოთ განხილულ ყველა ასპექტს. აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს ოპერაციების კატეგორიებისა და მოვლენების და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის შესახებ არსებული მტკიცებების გაერთიანება იმ მტკიცებებთან, რომლებიც ეხება ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციას.

გ190. მტკიცებები, რომლებსაც აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების გასაანალიზებლად, შეიძლება დაიყოს შემდეგ კატეგორიებად:

ა) მტკიცებები აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის ოპერაციების კატეგორიებისა და მოვლენების და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების (განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის) შესახებ:

(i) წარმოშობა – ოპერაციები და მოვლენები, რომლებიც ბუღალტრულად აღრიცხულია, ან გამჟღავნებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, მომხდარია და ეხება სუბიექტს;

(ii) სისრულე – ყველა ოპერაცია და მოვლენა, რომლებიც ასახული უნდა ყოფილიყო ჩანაწერებში, ასახულია, ასევე ყველანაირი შესაბამისი ახსნა-განმარტება, რომელიც ჩარ-

თული უნდა ყოფილიყო ფინანსურ ანგარიშგებაში, ჩართულია;

(iii) სისწორე – დოკუმენტურად აღრიცხულ ოპერაციებთან და მოვლენებთან დაკავშირებული თანხები და სხვა მონაცემები ასახულია სათანადოდ, ასევე შესაბამის ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია სათანადოდ არის შეფასებული და აღწერილი;

(iv) დროში გამიჯვნა - ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო საანგარიშგებო პერიოდში;

(v) კლასიფიკაცია - ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო ანგარიშებში;

(vi) წარდგენა - ოპერაციები და მოვლენები სათანადოდ არის აგრეგირებული ან დეზაგრეგირებული და ნათლად და გასაგებად აღწერილი, ხოლო მათთან დაკავშირებული ახსნა-განმარტებები არის შესაბამისი და გასაგები/აღქმადი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით.

ბ) მტკიცებები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ანგარიშთა ნაშთებისა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ:

(i) არსებობა – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი არსებობს;

(ii) უფლებები და ვალდებულებები – სუბიექტის საკუთრებაშია აქტივები, ან სუბიექტი აკონტროლებს აქტივებზე უფლებებს, ხოლო ვალდებულებები სუბიექტის მოვალეობებია;

(iii) სისრულე – ყველა სახის აქტივი, ვალდებულება და საკუთარი კაპიტალი, რომლებიც ბუღალტრულად უნდა აღრიცხულიყო, აღრიცხულია, ასევე ყველანაირი შესაბამისი ახსნა-განმარტება, რომელიც ჩართული უნდა ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, ჩართულია;

(iv) სისწორე, შეფასება და მიკუთვნება – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია შესაფერისი თანხებით და ასევე სათანა-

დოდ არის ასახული ყველა კორექტირება, რომელიც დაკავშირებულია მათ შეფასებასთან, ან თანხების მიკუთვნებასთან/განაწილებასთან, ასევე შესაბამის ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია სათანადოდ არის შეფასებული და აღწერილი;

(v) კლასიფიკაცია - აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი სათანადოდ არის ასახული სათანადო ანგარიშებში;

(vi) წარდგენა - აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი სათანადოდ არის აგრეგირებული ან დეზაგრეგირებული და ნათლად და გასაგებად აღწერილი, ხოლო მათთან დაკავშირებული ახსნა-განმარტებები არის შესაბამისი და გასაგები/აღქმადი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით.

გ191. გ190(ა)-(ბ) პუნქტებში აღწერილი მტკიცებების გამოყენება საჭიროებისამებრ ადაპტირებული სახით, აუდიტორს ასევე შეუძლია სხვა ტიპის უზუსტობების გასაანალიზებლადაც, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულ ისეთ ინფორმაციაში, რომელიც უშუალოდ არ არის დაკავშირებული ბუღალტრულად აღრიცხული ოპერაციების კატეგორიებთან, მოვლენებთან, ან ანგარიშთა ნაშთებთან.

მაგალითი:

ამგვარი ინფორმაციის მაგალითია, როდესაც სუბიექტს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების თანახმად მოეთხოვება ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებით გამოწვეული რისკების ზეგავლენის აღწერა, მათ შორის ამ რისკების წარმოშობის მიზეზების, მათი მართვის მიზნების, პოლიტიკისა და პროცესების და ასევე მათ შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდების აღწერა.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ192. როდესაც ხელმძღვანელობა ამზადებს მტკიცებებს სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, გ190(ა)-(ბ) პუნქტში ჩამოყალიბებული მტკიცებების გარდა, ხელმძღვანელობა შეიძლება ხშირად ამტკიცებდეს (აცხადებდეს), რომ ოპერაციები და მოვლენები განხორციელდა კანონმდებლობის ან სხვა ოფიციალური

დოკუმენტის შესაბამისად. ასეთი მტკიცებები შეიძლება თავსდებოდეს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მასშტაბის ფარგლებში.

არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე (იხ. 128(ა) და 30-ე პუნქტები)

რატომ ავლენს და აფასებს აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებს

გ193. აუდიტორი იმისთვის ადგენს ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებს, რომ განსაზღვროს, ეს რისკები ყოვლისმომცველ გავლენას ახდენს თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ხოლო თუ ახდენს, მაშასადამე, აუცილებელი იქნება საერთო ხასიათის საპასუხო ზომების გატარება ასს 330-ის შესაბამისად.[50]

გ194. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება გავლენას ახდენდეს ცალკეულ მტკიცებებზეც და ამ რისკების გამოვლენა აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში ცალკეული მტკიცების დონეზე და დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრაში გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ფინანსური ანგარიშგების დონეზე

გ195. ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები ნიშნავს რისკებს, რომლებიც მრავალმხრივ არის დაკავშირებული მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან და პოტენციურად გავლენას მოახდენს მრავალ მტკიცებაზე. აუცილებელი არ არის, რომ ასეთი ტიპის რისკები მაინცადამაინც იყოს რისკები, რომლებიც ვლინდება კონკრეტულ მტკიცებებთან დაკავშირებით, ოპერაციების გარკვეული კატეგორიების, გარკვეული ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის დონეზე (მაგალითად, ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის გვერდის ავლის რისკი). ამის ნაცვლად, ამ ტიპის რისკები ასახავს ისეთ გარემოებებს, რომლებმაც შეიძლება აშკარად გაზარდოს არსებითი უზუსტობის რისკები ცალკეული მტკიცების დონეზე. აუდიტორის შეფასება იმის თაობაზე, გამოვლენილი რისკები მრავალმხრივ არის თუ არა დაკავშირებული ფინანსურ ანგარიშგებასთან, განამტკიცებს ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეულ შეფასებას.

50. იხ. ასს 330, მე-5 პუნქტი.

სხვა შემთხვევაში, შეიძლება გამოვლინდეს ზოგიერთი ისეთი მტკიცებაც, რომელზეც ზემოქმედებს ეს რისკი და, მაშასადამე, გავლენას იქონიებს აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე ცალკეული მტკიცებების დონეზე.

მაგალითი:

სუბიექტი განიცდის საოპერაციო ზარალს, ლიკვიდურობის პრობლემები აქვს და დამოკიდებულია დაფინანსებაზე, რომლის მიღებაც ჯერჯერობით არ არის გარანტირებული. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად ფუნქციონაირებადი საწარმოს საფუძვლის გამოყენება წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. ამ სიტუაციაში შეიძლება აუცილებელი იყოს ანგარიშგების მოსამზადებლად ლიკვიდაციის საფუძვლის გამოყენება, რაც, სავარაუდოდ, მრავალმხრივ/ყოვლისმომცველ გავლენას იქონიებს ყველა მტკიცებაზე.

გ196. აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე გავლენას იქონიებს აუდიტორის მიერ მოპოვებული ინფორმაცია სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ, კერძოდ, კონტროლის გარემოს, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესსა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესთან დაკავშირებით მოპოვებული ინფორმაცია; ასევე

- 21(ბ), 22(ბ), 24(გ) და 25(გ) პუნქტების შესაბამისად მოთხოვნილი შეფასებების შედეგი; და
- კონტროლის ნაკლოვანებები, რომლებიც გამოვლენილია 27-ე პუნქტის შესაბამისად.

კერძოდ, ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკები შეიძლება წარმოიშვას კონტროლის გარემოს ნაკლოვანებებიდან ან გარე მოვლენებიდან, ანდა ისეთი გარემოებებიდან, როგორიც არის საერთო ეკონომიკური პირობების გაუარესება.

გ197. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების განხილვას შეიძლება განსაკუთრებული მნიშვნელობა ჰქონდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი იხილავს ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებს.

მაგალითი:

აუდიტორი ხელმძღვანელობის გამოკითხვებიდან იგებს, რომ სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებას გამოიყენებენ გამსესხებლებთან განხილვაში, რათა გარანტირებული იყოს, რომ სუბიექტი მიიღებს დამატებით დაფინანსებას საბრუნავი კაპიტალის შესანარჩუნებლად. ამგვარად, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ამ შემთხვევაში მნიშვნელოვანი ხარისხისაა თაღლითობის რისკფაქტორებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, რომლებიც გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე (ე.ი. ფინანსური ანგარიშგების მიდრეკილება არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ იმის გამო, რომ არსებობს გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადების რისკი, როგორიცაა აქტივებისა და ამონაგების გადიდება და ვალდებულებისა და ხარჯების შემცირება, დაფინანსების მისაღებად გარანტიების შესაქმნელად).

გ198. აუდიტორის მიერ მოპოვებულმა ინფორმაციამ, მათ შორის შესაბამისი შეფასებები, კონტროლის გარემოსა და შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების შესახებ, შეიძლება ეჭვი გამოიწვიოს იმის თაობაზე, აუდიტორი შეძლებს თუ არა ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას, რომლებსაც დაეყრდნობა აუდიტორული მოსაზრება, ან განაპირობოს გარიგებიდან გამოსვლა, თუ ეს ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით.

მაგალითები:

- სუბიექტის კონტროლის გარემოს შეფასების შემდეგ აუდიტორს ეჭვი უჩნდება სუბიექტის ხელმძღვანელობის პატიოსნების შესახებ. ეს ეჭვი შეიძლება იმდენად სერიოზული იყოს, რომ აუდიტორი იძულებული გახდება, დაასკვნას, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების არასწორად წარდგენის რისკი ისეთი დონისაა, რომ შეუძლებელია აუდიტის ჩატარება;
- სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შეფასების შედეგად აუდიტორი ადგენს, რომ არადამაკმაყოფილებლად იმართებოდა სტ გარემოში განხორციელებული მნიშვნელოვანი ცვლილებები, კერძოდ, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მხრიდან უმნიშვნელო ზედამხედველობის პირობებში. აუდიტორი ასკვნის, რომ მნიშვნელოვანი ეჭვი არსებობს სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერების მდგომარეობასა და საიმედოობასთან დაკავშირებით. ასეთ

ვითარებაში, ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ შესაძლებელი იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ არამოდიფიცირებული მოსაზრების დასასაბუთებლად.

გ199. ასს 705 (გადასინჯული)[51] ადგენს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს იმის დასადგენად, საჭიროა თუ არა, რომ აუდიტორმა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან უარი თქვას მოსაზრების გამოთქმაზე. ან გამოვიდეს კონკრეტული გარიგებიდან, რაც შეიძლება აუცილებელი იყოს ზოგ შემთხვევაში, როდესაც გამოსვლა დასაშვებია მოქმედი კანონმდებლობით.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ200. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებისთვის ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკების გამოვლენა შეიძლება მოიცავდეს ისეთი საკითხების განხილვას, რომლებიც დაკავშირებულია პოლიტიკურ კლიმატთან, საზოგადოებრივ ინტერესებთან და პროგრამის მნიშვნელობასთან.

არსებითი უზუსტობის რისკები მტკიცების დონეზე (იხ: 28(ბ) პუნქტი)

მე-2 დანართში, თანდაყოლილი რისკფაქტორების კონტექსტში, განხილულია ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება ისეთი უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე მიანიშნებდეს, რომელიც შესაძლოა არსებითი იყოს.

გ201. არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკები, რომლებიც მრავალმხრივ არ არის დაკავშირებული ფინანსურ ანგარიშგებასთან, არის მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები.

რელევანტური მტკიცებები და ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია (იხ. 29-ე პუნქტი)

რატომ ადგენს აუდიტორის რელევანტურ მტკიცებებს და ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებს, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას

გ202. რელევანტური მტკიცებებისა და ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დადგენა

51. ასს 705 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

ქმნის საფუძველს ინფორმაციის იმ დონის განსაზღვრისთვის, რომლის მოპოვებაც აუდიტორს მოეთხოვება სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის შესახებ 25(ა) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად. ეს ინფორმაცია აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაშიც (იხ. გ86 პუნქტი).

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ203. ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დასადგენად აუდიტორს შეუძლია ავტომატიზებული საშუალებების/მეთოდების გამოყენება.

მაგალითები:

- ოპერაციების მთელი გენერალური ერთობლიობის გაანალიზება შესაძლებელია ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების მეშვეობით, რათა აუდიტორმა წარმოდგენა შეიქმნას მათი ხასიათის, წყაროს, ზომისა და მოცულობის შესახებ. ავტომატიზებული მეთოდების გამოყენებით აუდიტორს შეუძლია მაგალითად იმის დადგენა, რომ პერიოდის ბოლოს ნულოვანი ნაშთის მქონე ანგარიში შედგებოდა მრავალი ურთიერთგადამფარავი ოპერაციისგან და საბუღალტრო გატარებისგან, რომლებიც განხორციელდა პერიოდის განმავლობაში, რაც იმაზე მიანიშნებს, რომ ამ ანგარიშის ნაშთი ან ოპერაციების ეს კატეგორია შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს (მაგ., ხელფასების საანგარიშსწორებო ანგარიში). ხელფასების საანგარიშსწორებო ანგარიშის მეშვეობით შეიძლება ასევე გამოვლინდეს ხელმძღვანელობაზე (და სხვა თანამშრომლებზე) გაცემული ანაზღაურების ხარჯები, რაც შეიძლება მნიშვნელოვანი ინფორმაცია იყოს იმის გამო, რომ ეს გადახდები განხორციელდა დაკავშირებული მხარეებისთვის.
- ამონაგების ოპერაციების მთელი გენერალური ერთობლიობის ნაკადების გაანალიზებით აუდიტორს უფრო ადვილად შეუძლია ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების გამოვლენა, რომლებიც ადრე ვერ დაადგინა.

განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს

გ204. მნიშვნელოვანი ინფორმაცია მოიცავს როგორც ხარისხობრივ, ისე რაოდენობრივ ინფორმაციას, რომლის შესახებაც არსებობს ერთი ან რამდენიმე რელევანტური მტკიცება. მაგალითად, ხარისხობრივი ასპექტების მქონე ინფორმაცია, რომელსაც შეიძლება ჰქონდეს რელევანტური მტკიცებები, და, მაშასადამე, შესაძლებელია, რომ აუდიტორმა მიიჩნიოს მნიშვნელოვნად, მოიცავს ინფორმაციას შემდეგი საკითხების შესახებ:

- ფინანსური პრობლემების მქონე სუბიექტის ლიკვიდურობა და სესხის შემზღუდავი პირობები (კოვენანტები);
- მოვლენები ან გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია გაუფასურების ზარალის აღიარება;
- შეფასების განუსაზღვრელობის ძირითადი წყაროები, მათ შორის, დაშვებები მომავლის შესახებ;
- სააღრიცხვო პოლიტიკასა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ სხვა შესაბამის ინფორმაციაში შესული ცვლილებების ხასიათი, რაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, მაგალითად, როდესაც მოსალოდნელია, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ახალი მოთხოვნები მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებს სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობასა და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე;
- აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შეთანხმებები, მათ შორის ინფორმაცია იმის შესახებ, როგორ განისაზღვრა აღიარებული თანხები და სხვა შესაბამისი ახსნა-განმარტებები/ინფორმაცია;
- დაკავშირებული მხარეები და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები;
- მგრძნობიარობის ანალიზი, მათ შორის სუბიექტის შეფასების მეთოდებში გამოყენებული დაშვებების ცვლილების გავლენა, რაც იმისთვისა გამიზნული, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან ბუღალტრულად ასახულ, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ თანხასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ.

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება მტკიცების დონეზე

თანდაყოლილი რისკის შეფასება (იხ. 31-33- ე პუნქტები)

უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის შეფასება (იხ. 31-ე პუნქტი)

რატომ აფასებს აუდიტორი უზუსტობის ალბათობასა და სიდიდეს

გ205. აუდიტორი უზუსტობის ალბათობასა და სიდიდეს აფასებს გამოვლენილი არსებითი უზუსტობებისთვის, რადგან უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და პოტენციური უზუსტობის მოსალოდნელი სიდიდის ერთობლივი მნიშვნელობა განსაზღვრავს იმას, თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში სად არის გამოვლენილი შეფასებული რისკი, რაც აუდიტორს ეხმარება ამ რისკზე რეაგირებისთვის შესაფერისი დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრაში.

გ206. გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის თანდაყოლილი რისკის შეფასებაც ეხმარება აუდიტორს მნიშვნელოვანი რისკების დადგენაში. აუდიტორი იმიტომ ადგენს მნიშვნელოვან რისკებს, რომ ასს 330-ით და სხვა ასს-ებით სპეციფიკური საპასუხო ზომების გატარება მოითხოვება მნიშვნელოვან რისკებთან მიმართებით.

გ207. თანდაყოლილი რისკფაქტორები გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების ალბათობისა და სიდიდის შეფასებაზე. ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიისთვის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის დამახასიათებელი მიდრეკილება არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ რაც უფრო მაღალი ხარისხისაა, სავარაუდოდ, მით უფრო მაღალი იქნება თანდაყოლილი რისკის შეფასება. იმის განხილვა, თანდაყოლილი რისკფაქტორები რამდენად ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, აუდიტორს ეხმარება მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის სათანადოდ შეფასებაში და ამ რისკზე რეაგირებისთვის უფრო ზუსტი პროცედურების განსაზღვრაში.

თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონი

გ208. თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, რათა დაადგინოს ამა თუ იმ უზუსტობის ალბათობისა და მისი სიდიდის მნიშვნელობა.

გ209. შეფასებული თანდაყოლილი რისკი, რომელიც დაკავშირებულია მტკიცების დონის კონკრეტულ არსებითი უზუსტობის რისკთან, წარმოადგენს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში გარკვეული მნიშვნელობებიდან (დაბალსა და უფრო მაღალს შორის) აღებულ შეფასებას. დასკვნა იმის თაობაზე, დიაპაზონში სად არის შეფასებული თანდაყოლილი რისკი, შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს სუბიექტის

სპეციფიკის, სიდიდისა და სირთულის მიხედვით და ითვალისწინებს უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის შეფასებას და თანდაყოლილ რისკფაქტორებს.

გ210. უზუსტობის ალბათობის განხილვისას, აუდიტორი, თანდაყოლილი რისკფაქტორების გათვალისწინებით, იხილავს იმის შესაძლებლობას, რომ უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას.

გ211. უზუსტობის სიდიდის განხილვისას აუდიტორი ითვალისწინებს შესაძლო უზუსტობის როგორც ხარისხობრივ, ისე რაოდენობრივ ასპექტებს (ე.ი. უზუსტობები მტკიცებებში, რომლებიც ეხება ოპერაციების კატეგორიებს, ანგარიშთა ნაშთებს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას, შეიძლება არსებითად იყოს მიჩნეული სიდიდის, ხასიათის ან გარემოებების გამო).

გ212. იმის დასადგენად, თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში სად არის შეფასებული თანდაყოლილი რისკი, აუდიტორი იყენებს ორი ფაქტორის: შესაძლო უზუსტობის ალბათობისა და მისი მოსალოდნელი სიდიდის კომბინაციის მნიშვნელობას. რაც უფრო მაღალია უზუსტობის შეფასებული ალბათობისა და მისი სიდიდის კომბინაცია, მით უფრო მაღალია თანდაყოლილი რისკის შეფასება, ხოლო რაც უფრო დაბალია უზუსტობის შეფასებული ალბათობისა და სიდიდის კომბინაცია, მით უფრო დაბალია თანდაყოლილი რისკის შეფასება.

გ213. თუ თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში რისკი შეფასებულია, როგორც მაღალი, ეს იმას არ ნიშნავს, რომ აუცილებლად უზუსტობის ალბათობაც და სიდიდეც ორივე უნდა შეფასდეს როგორც მაღალი. აღსანიშნავია, რომ თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ურთიერთკავშირი არსებობს არსებითი უზუსტობის სიდიდესა და ალბათობას შორის, რაც განსაზღვრავს, თანდაყოლილი რისკის შეფასება მაღალი იქნება თუ დაბალი თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში. თანდაყოლილი რისკის მაღალი შეფასება შეიძლება გამოწვეული იყოს ასევე უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის სხვადასხვანაირი კომბინაციით, მაგალითად, თანდაყოლილი რისკის შედარებით მაღალი შეფასება შეიძლება გამოწვეული იყოს უზუსტობის დაბალი ალბათობით, მაგრამ უზუსტობის ძალიან მაღალი სიდიდით.

გ214. იმისათვის, რომ აუდიტორმა სათანადო სტრატეგია შეიმუშაოს არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის, მას შეუძლია თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში არსებითი უზუსტობის რისკების დაყოფა კატეგორიებად, თანდაყოლილი რისკის საკუთარი შეფასების საფუძველზე. ამ კატეგორიებს შეიძლება სხვადასხვა-

ნაირი სახელწოდებები მიენიჭოს. კატეგორიზაციისთვის გამოყენებული მეთოდის მიუხედავად, თანდაყოლილი რისკის აუდიტორისეული შეფასება მაშინ იქნება მისაღები, როდესაც მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით განსაზღვრული და ჩატარებული დამატებითი აუდიტის პროცედურები იქნება შესაფერისი საპასუხო ზომა თანდაყოლილი რისკის შეფასებასა და ამ შეფასების მიზეზებზე სათანადო რეაგირებისთვის.

არსებითი უზუსტობის ყოვლისმომცველი რისკები მტკიცების დონეზე (იხ. 31(ბ) პუნქტი)

გ215. მტკიცების დონეზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებისას აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ არსებითი უზუსტობის ზოგიერთი რისკი ფინანსურ ანგარიშგებასთან უფრო მრავალმხრივ არის დაკავშირებული და პოტენციურად ბევრ მტკიცებაზე მოახდენს გავლენას, რა შემთხვევაშიც აუდიტორს შეუძლია განაახლოს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება.

გ216. ისეთ ვითარებაში, როდესაც არსებითი უზუსტობის რისკები მიიჩნევა ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკებად ბევრ მტკიცებაზე მათი მრავალმხრივი გავლენის გამო და შესაძლებელია მათი დადგენა კონკრეტული მტკიცებების მეშვეობით, აუდიტორს მოეთხოვება ამგვარი რისკების მხედველობაში მიღება, როდესაც აფასებს მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებულ თანდაყოლილ რისკს.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ217. არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებასთან დაკავშირებით პროფესიული განსჯის განხორციელებისას სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს შეუძლიათ რეგულაციების და მითითებების სირთულეების, ასევე საკანონმდებლო ნორმების დარღვევის რისკების გათვალისწინება.

მნიშვნელოვანი რისკები (იხ. 32-ე პუნქტი)

რატომ ადგენს აუდიტორი მნიშვნელოვან რისკებს და მათ გავლენას აუდიტზე

გ218. მნიშვნელოვანი რისკების განსაზღვრა აუდიტორს საშუალებას აძლევს, უფრო მეტი აქცენტი გადაიტანოს ისეთ რისკებზე, რომლებიც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ზედა ზღვარზე/ზოლოზე

მდებარეობს, გარკვეული მოთხოვნილი საპასუხო ზომების გატარებით. მათ შორის:

- 26(ა)(i) პუნქტით მოითხოვება, რომ გამოვლინდეს კონტროლის პროცედურები, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებს, ხოლო 26(დ) პუნქტით მოითხოვება იმის შეფასებაც, ეს კონტროლის პროცედურა ეფექტურად იყო თუ არა შემუშავებული და დანერგილი;
- ასს 330-ით მოითხოვება, რომ მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურების ტესტირება ჩატარდეს მიმდინარე პერიოდში (როდესაც აუდიტორი აპირებს ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას) და დაიგეგმოს და ჩატარდეს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც კონკრეტულად მიესადაგება გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებას;[52]
- ასს 330-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა უფრო მეტად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს იმ შემთხვევაში, როდესაც მაღალია რისკის აუდიტორისეული შეფასება;[53]
- ასს 260-ით (გადასინჯული) მოითხოვება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმაციის მიწოდება აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ;[54]
- ასს 701-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა მხედველობაში მიიღოს მნიშვნელოვანი რისკები, როდესაც განსაზღვრავს ისეთ საკითხებს, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა აუდიტის პროცესში, რადგან ეს ისეთი საკითხებია, რომ შეიძლება იყოს აუდიტის ძირითადი საკითხები;[55]
- გარიგების პარტნიორის მიერ აუდიტის დოკუმენტაციის დროულად მიმოხილვა აუდიტის მიმდინარეობისას შესაფერის სტადიებზე საშუალებას იძლევა, რომ დროულად გადაიჭრას მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შორის მნიშვნელოვანი რისკები გარიგების პარტნიორისთვის მისაღები ფორმით, არაუგვიანეს აუდიტორის დასკვნის თარიღისა;[56]
- ასს 600-ით მოითხოვება, რომ იმ შემთხვევაში, თუ ჯგუფის

52. ასს 330, მე-15 და 21-ე პუნქტები.
53. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).
54. ასს 260(გადასინჯული), მე-15 პუნქტი.
55. ასს 701 - *„აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.*
56. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტები 32-ე და გ87-გ89.

აუდიტში მნიშვნელოვანი რისკი დაკავშირებულია ჯგუფის რომელიმე კომპონენტთან, ჯგუფის გარიგების პარტნიორი უფრო მეტად უნდა ჩაერთოს ამ კომპონენტის აუდიტში, ხოლო ჯგუფის გარიგების გუნდს მოეთხოვება, უხელმძღვანელოს ამ კომპონენტთან დაკავშირებით კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესასრულებელ სამუშაოს.[57]

მნიშვნელოვანი რისკების გამოვლენა

გ219. მნიშვნელოვანი რისკების განსაზღვრისას აუდიტორს, პირველ რიგში, შეუძლია არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკების გამოვლენა, რომლებსაც მაღალი შეფასება მიანიჭა თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში, რათა შეიქმნას საფუძველი იმის განსახილველად, რომელი რისკები შეიძლება იყოს ახლოს დიაპაზონის ზედა ზღვართან/ბოლოსთან. სხვადასხვა სუბიექტში თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ზედა ბოლოსთან რისკის სიახლოვე სხვადასხვანაირი იქნება და აუცილებელი არ არის, რომ ერთსა და იმავე სუბიექტშიც ერთნაირი იყოს ეს სიახლოვე სხვადასხვა პერიოდში. ეს შეიძლება დამოკიდებული იყოს იმ სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებზე, რომლისთვისაც ხდება რისკის შეფასება.

გ220. იმის დადგენა, არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკებიდან რომელი რისკებია ახლოს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ზედა ბოლოსთან და, მაშასადამე, მნიშვნელოვანი რისკები იქნება, პროფესიული განსჯის საგანია, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც რისკი ისეთი ტიპისაა, რომ სხვა ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად უნდა იყოს მიჩნეული მნიშვნელოვან რისკად. ასს 240 შეიცავს დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს, რომლებიც ეხება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას.[58]

მაგალითი:

- როგორც წესი, მიიჩნევა, რომ სუპერმარკეტის მფლობელის ფულად სახსრებთან დაკავშირებული შესაძლო უზუსტობა მაღალი ალბათობის მქონეა (იმის გამო, რომ არსებობს ფულადი სახსრების უკანონო მითვისების რისკი, თუმცა მისი სიდიდე, როგორც წესი, ძალიან მცირე იქნება (იმის გამო, რომ ძალიან დაბალია ფიზიკური ფულადი სახსრების დონე, რომელიც ინახება მაღაზიებში). ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ ამ ორი

57. ასს 600, 30-ე და 31-ე პუნქტები.
58. ასს 240, 26-28-ე პუნქტები.

ფაქტორის კომბინაცია თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში გამოიწვევს იმდენი ფულადი სახსრების არსებობას, რაც შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკად;

- სუბიექტი მოლაპარაკებებს აწარმოებს სამეურნეო სეგმენტის გაყიდვის თაობაზე. აუდიტორი იხილავს ამ ოპერაციის გავლენას გუდვილის გაუფასურებაზე და შეიძლება დაადგინოს, რომ მაღალია შესაძლო უზუსტობის ალბათობაც და მისი სიდიდეც, სუბიექტურობისა და განუსაზღვრელობის თანდაყოლილი რისკფაქტორების გავლენისა და ასევე ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან თაღლითობის რისკფაქტორების შესაძლო ზემოქმედების გამო. ამან შეიძლება გამოიწვიოს გუდვილის გაუფასურება, რაც მიიჩნევა მნიშვნელოვან რისკად.

გ221. როდესაც თანდაყოლილ რისკს აფასებს, აუდიტორი ითვალისწინებს თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესაბამის გავლენასაც. რაც უფრო დაბალია თანდაყოლილი რისკფაქტორების გავლენა, სავარაუდოდ, მით უფრო დაბალი იქნება შეფასებული რისკი. არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებიც შეიძლება შეფასდეს, მაღალი თანდაყოლილი რისკის მქონედ და, მაშასადამე, შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკად, შესაძლოა გამოიწვიოს ისეთმა საკითხებმა, როგორიცაა, მაგალითად:

- ოპერაციები, რომელთათვისაც ნებადართულია რამდენიმე ისეთი სააღრიცხვო მიდგომა, რომლებსაც სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება;
- სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებთანაც დაკავშირებულია მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა ან რთული გამოსათვლელი მოდელები;
- ანგარიშების ნაშთების შესაბამისი მონაცემების შეგროვებისა და მათი დამუშავების სირთულე;
- ანგარიშების ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული რაოდენობრივი ინფორმაცია, რომლებიც საჭიროებს რთული გამოთვლების ჩატარებას;
- ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები, რომლებიც შეიძლება გახდეს განსხვავებული ინტერპრეტაციის საგანი;
- სუბიექტის საქმიანობაში მომხდარი ისეთი ცვლილებები, რომლებიც განაპირობებს ბუღალტრულ აღრიცხვაში ცვლილებებს, მაგალითად, სუბიექტების შერწყმა და სხვა სუბიექტების შეძენა.

რისკები, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების

ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება (იხ. 33-ე პუნქტი)

რატომ მოითხოვება ისეთი რისკების გამოვლენა, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება

გ222. არსებითი უზუსტობის რისკისა და იმ მაკონტროლებელი საქმიანობების ბუნებიდან გამომდინარე, რომლებიც ამ რისკზე რეაგირებს, გარკვეულ გარემოებებში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების ერთადერთი გზაა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება. შესაბამისად, აუდიტორს მოეთხოვება ნებისმიერი ამგვარი რისკის გამოვლენა, რადგან ეს გავლენას ახდენს ასს 330-ის შესაბამისად დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაზე, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის.

გ223. 26(ა) (iii) პუნქტიც მოითხოვს კონტროლის იმგვარი პროცედურების გამოვლენას, რომლებიც ისეთ რისკებზე რეაგირებს, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, ვინაიდან აუდიტორს ასს 330-ის[59] შესაბამისად მოეთხოვება ამგვარი კონტროლის პროცედურებისთვის კონტროლის ტესტების შემუშავება და ჩატარება.

ისეთი რისკების გამოვლენა, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება

გ224. როდესაც რუტინული ოპერაციების დასამუშავებლად მაღალი დონეზე ავტომატიზებული საშუალებები გამოიყენება, მცირე მანუალური ჩარევით, ან საერთოდ მანუალური ჩარევის გარეშე, ასეთ შემთხვევაში, ალბათ, ამ რისკის მიმართ შეუძლებელი იქნება მხოლოდ ძირითადი პროცედურების გამოყენება. ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც სუბიექტის ინფორმაციის მნიშვნელოვანი მოცულობის ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება ან ანგარიშში წარდგენა მხოლოდ ელექტრონული ფორმით ხდება, მაგალითად, როდესაც სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა შედგება მაღალ დონეზე ინტეგრირებული გამოყენებითი პროგრამებისგან. ასეთ ვითარებაში:

- აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ

59. ასს 330, მე-8 პუნქტი.

ელექტრონული ფორმით, ხოლო მათი საკმარისობა და შესაფერისობა, როგორც წესი, დამოკიდებულია მათ სისწორესა და სისრულეზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობაზე;

- შეიძლება უფრო მაღალი იყოს იმის ალბათობა, რომ ინფორმაციის არასწორი ინიცირება ან შეცვლა მოხდება და ეს ვერ გამოვლინდება, თუ სათანადო კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად არ ფუნქციონირებს.

მაგალითი:

როგორც წესი, სატელეკომუნიკაციო სექტორის სუბიექტის ამონაგების შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლებელია მხოლოდ ძირითადი პროცედურების მეშვეობით. ამის მიზეზი ისაა, რომ ზარებისა და სხვა მონაცემების შესახებ მტკიცებულებები არ არსებობს ისეთი ფორმით, რომ მასზე დაკვირვება შეიძლებოდეს. ამის ნაცვლად, როგორც წესი, ტარდება ძირითადი კონტროლის პროცედურების ტესტირება, რათა დადგინდეს, სწორად ფიქსირდება თუ არა მონაცემები სატელეფონო ზარების განხორციელებისა და დასრულების შესახებ და ასევე სხვა მონაცემები (მაგ., სატელეფონო საუბრის წუთები) და სწორად აისახება თუ არა სუბიექტის ბილინგის სისტემაში.

გ225. ასს 540-ში (გადასინჯული) მოცემულია დამატებითი მითითებები სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, იმ რისკების შესახებ რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.[60] სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაში ზემოაღნიშნული შეიძლება მხოლოდ ავტომატიზებულ დამუშავების პროცესს არ ეხებოდეს, არამედ ეხებოდეს რთულ მოდელებსაც.

კონტროლის რისკის შეფასება (იხ. 34-ე პუნქტი)

გ226. აუდიტორის გეგმები, რომლებიც ეხება კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ეყრდნობა იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს და ეს ქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს კონტროლის რისკი. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ საწყისი მოლოდინი ეყრდნობა მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის

60. ასს 540 (გადასინჯული), პუნქტები გ87-გ89.

პროცედურების დიზაინისა და დანერგვის მდგომარეობის აუდიტორისეულ შეფასებას. მას შემდეგ, რაც აუდიტორი ჩაატარებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას ასს 330-ის შესაბამისად, ის შეძლებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ შექმნილი საწყისი მოლოდინის დადასტურებას. თუ აღმოჩნდება, რომ კონტროლის პროცედურები არ მუშაობს ისე ეფექტიანად, როგორც მოსალოდნელი იყო, მაშინ აუდიტორს დასჭირდება 37-ე პუნქტის შესაბამისად კონტროლის რისკის შეფასების გადახედვა და შესწორება.

გ227. აუდიტორს კონტროლის რისკის შეფასება სხვადასხვა მეთოდით შეუძლია, რაც დამოკიდებული იქნება აუდიტის ჩასატარებლად აუდიტორის მიერ შერჩეულ მეთოდებსა და მეთოდოლოგიაზე. ამასთან, შეფასების გამოსახვაც სხვადასხვაგვარად არის შესაძლებელი.

გ228. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, შეიძლება აუცილებელი იყოს კონტროლის პროცედურების გარკვეული ნაკრების ტესტირების ჩატარება, რათა დადასტურდეს აუდიტორის მოლოდინი იმის თაობაზე, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს. აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს როგორც პირდაპირი, ისე არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ტესტირების ჩატარება, მათ შორის სტ საერთო კონტროლის პროცედურების, ხოლო თუ ასეა, კონტროლის რისკის შეფასებისას აუდიტორი გაითვალისწინებს კონტროლის პროცედურების მოსალოდნელ ერთიან ეფექტს. თუ შეფასებულ თანდაყოლილ რისკზე სრულყოფილად არ რეაგირებს კონტროლის პროცედურა, რომლის ტესტირებაც უნდა ჩაატაროს აუდიტორმა, აუდიტორი განსაზღვრავს, რა გავლენას იქონიებს ეს დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, რომლებიც უნდა ჩატარდეს აუდიტორული რისკის შესამცირებლად მისაღებ დაბალ დონემდე.

გ229. როდესაც აუდიტორი გეგმავს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, მას შეუძლია დაგეგმოს შესაფერისი სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებაც, რომლებიც ხელს უწყობს ამ ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების უწყვეტად ფუნქციონირებას, რათა სათანადო რეაგირება მოახდინოს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე და

შეიქმნას საფუძველი მოლოდინის ჩამოსაყალიბებლად იმის თაობაზე, რომ ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა მთელი პერიოდის განმავლობაში. როდესაც აუდიტორი ვარაუდობს, რომ ეფექტიანი არ იქნება ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებული სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, ამან შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე შეფასებულ კონტროლის რისკზე და აუდიტორს დამატებით აუდიტის პროცედურებში შეიძლება დასჭირდეს ძირითადი პროცედურების ჩართვაც, სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირების მიზნით. ასს 330-ში[61] მოცემულია დამატებითი მითითებები იმ პროცედურების შესახებ, რომელთა ჩატარება აუდიტორს შეუძლია ასეთ გარემოებებში.

*რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შ*ეფასება (იხ. 35-ე პუნქტი)

რატომ აფასებს აუდიტორი რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს

გ230. რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები ქმნის საფუძველს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. ეს კი, თავის მხრივ, საფუძველს ქმნის იმისთვის, რომ აუდიტორმა ასს 330-ის შესაბამისად განსაზღვროს შესაბამისი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის ცალკეული მტკიცების დონეზე. აქედან გამომდინარე, რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები ქმნის საფუძველს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ფინანსური ანგარიშგების დონეზეც და ცალკეული მტკიცებების დონეზეც.

აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება

გ231. რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები მოიცავს ორივენაირ ინფორმაციას: რომელიც შეესაბამება და ადასტურებს ხელმძღვანელობის მტკიცებებს და რომელიც წინააღმდეგობაში მოდის/არ შეესაბამება ამგვარ მტკიცებებს.[62]

61. ასს 330, პუნქტები გ29-გ30.
62. ასს 500, პუნქტი გ1.

პროფესიული სკეპტიციზმი

გ232. რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შეფასებისას აუდიტორი იხილავს, საკმარისი წარმოდგენა შეიქმნა თუ არა სუბიექტისა და მისი გარემოს, ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ, რათა შეძლოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და იმის დადგენა, არსებობს თუ არა შეუსაბამო/წინააღმდეგობრივი მტკიცებულებები, რომლებიც შეიძლება არსებითი უზუსტობის რისკებზე მიანიშნებდეს.

ოპერაციების კატეგორიები, ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლებიც არ არის მნიშვნელოვანი, მაგრამ არსებითია (იხ. 36-ე პუნქტი)

გ233. როგორც ახსნილია ასს 320-ში[63], არსებითობა და აუდიტორული რისკი მაშინ განიხილება, როდესაც აუდიტორი აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს ოპერაციების კატეგორიებში, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაში. არსებითობის დონის განსაზღვრა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს აუდიტორის შეხედულებები ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების საჭიროებების შესახებ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით.[64] წინამდებარე ასს-სა და ასს 330 მე-18 პუნქტის მიზნებისთვის ოპერაციების კატეგორიები, ანგარიშთა ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში თუ ამ ინფორმაციის გამოტოვება, არასწორად ან ბუნდოვნად წარდგენა, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ გავლენას იქონიებს მომხმარებლების იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე რომლებსაც ისინი იღებენ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

გ234. შეიძლება არსებობდეს ოპერაციების ისეთი კატეგორიები, ისეთი ანგარიშთა ნაშთები ან დამატებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ისეთი ინფორმაცია, რომლებიც არსებითია, მაგრამ არ მიიჩნევა ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიად, ან ანგარიშის მნიშვნელოვან ნაშთად ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციად (ე.ი. გამოვლენილი არ არის მათი შესაბამისი მტკიცებები).

63. ასს 320, პუნქტი გ1.
64. ასს 320, მე-4 პუნქტი.

მაგალითი:

სუბიექტს შეიძლება გამჟღავნებული ჰქონდეს ინფორმაცია აღმასრულებელი პირის ანაზღაურების შესახებ, რასთან დაკავშირებითაც აუდიტორს არ გამოუვლენია არსებითი უზუსტობის რისკი. თუმცა, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ეს ინფორმაცია არსებითია გ233 პუნქტში განხილული მოსაზრებების გამო.

გ235. აუდიტორიული პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ოპერაციების ისეთი კატეგორიებისთვის, ანგარიშების ისეთი ნაშთებისთვის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ისეთი ინფორმაციისთვის, რომლებიც არსებითია, მაგრამ მიჩნეული არ არის მნიშვნელოვნად, განხილულია ასს 330-ში.[65] როდესაც ოპერაციების კატეგორიები, ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია მნიშვნელოვნად მიიჩნევა, როგორც ეს მოითხოვება 29-ე პუნქტით, ოპერაციების ეს კატეგორიები, ამ ანგარიშის ნაშთი და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია იმავდროულად იქნება ოპერაციების არსებითი კატეგორია, ანგარიშის არსებითი ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული არსებითი ინფორმაცია ასს 330 მე-18 პუნქტის მიზნებისთვის.

რისკის შეფასების შესწორება (იხ. 37-ე პუნქტი)

გ236. აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტორმა შეიძლება შეიტყოს ახალი ან სხვა ინფორმაცია, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება იმ ინფორმაციისგან, რომელსაც დაეყრდნო აუდიტორი რისკის შეფასებისას.

მაგალითი:

სუბიექტის რისკის შეფასება შეიძლება ეყრდნობოდეს იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის გარკვეული პროცედურები ეფექტიანად ფუნქციონირებს. ამ კონტროლის პროცედურების ტესტირების ჩატარებისას აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ეს კონტროლის პროცედურები არ ფუნქციონირებდა ეფექტიანად აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში, შესაფერის დროს. ანალოგიურად, ძირითადი პროცედურების ჩატარებისას აუდიტორმა შეიძლება ისეთი სიდიდის უზუსტობები გამოავლინოს

65. ასს 330, მე-18 პუნქტი.

თანხებში ან ისეთი სიხშირის, რაც აღემატება იმას, რის საფუძველზეც განსაზღვრულია რისკების აუდიტორისეული შეფასებები. ასეთ შემთხვევაში რისკის შეფასება შეიძლება სათანადოდ არ ასახავდეს სუბიექტის ჭეშმარიტ გარემოებებს, ამიტომ დამატებითი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვა შეიძლება არ იყოს ეფექტური გზა არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად. ასს 330-ის მე-16 და მე-17 პუნქტებში მოცემულია დამატებითი მითითებები კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასებასთან დაკავშირებით.

დოკუმენტაცია (იხ. 38-ე პუნქტი)

გ237. განმეორებადი აუდიტის დროს, შეიძლება საჭირო იყოს გარკვეული დოკუმენტაციის სამომავლოდ გადატანა, რომელიც განახლდება საჭიროებისამებრ, რათა აისახოს სუბიექტის ბიზნესში ან პროცესებში მომხდარი ცვლილებები.

გ238. ასს 230-ში, სხვასთან ერთად, აღნიშნულია, რომ შეიძლება არ არსებობდეს ერთი ისეთი ხერხი, რომლის გამოყენებითაც დოკუმენტურად აისახებოდა აუდიტორის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმი. მაგრამ, მიუხედავად ამისა, აუდიტორის დოკუმენტაციაში მაინც წარმოდგენილია მტკიცებულებები აუდიტორის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმის შესახებ.[66] მაგალითად, როდესაც რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები მოიცავს ორივენაირ მტკიცებულებებს, რომლებიც ადასტურებს და რომლებიც ეწინააღმდეგება ხელმძღვანელობის მტკიცებებს, დოკუმენტაცია შეიძლება მოიცავდეს ინფორმაციას იმის თაობაზე, როგორ შეაფასა აუდიტორმა ეს მტკიცებულებები, მათ შორის აუდიტორის მიერ განხორციელებული პროფესიული განსჯის შესახებ, რომელიც გამოიყენა იმის შესაფასებლად, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. ქვემოთ განხილულია წინამდებარე ასს-ს სხვა მოთხოვნები, რომლის შესაბამისად მომზადებული დოკუმენტაცია შეიძლება უზრუნველყოფდეს მტკიცებულებებს იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა იმოქმედა პროფესიული სკეპტიციზმით:

- მე-13 პუნქტი, რომელიც მოითხოვს, რომ აუდიტორმა იმგვარად ჩაატაროს რისკის შეფასების პროცედურები, რომ ისინი მიკერძოებულად არ იყოს მიმართული ისეთი აუდიტის

66. ასს 320, პუნქტი გ7.

მტკიცებულებების მოპოვებაზე, რომლებიც შეიძლება ადასტურებდეს რისკების არსებობას ან ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების გამორიცხვაზე, რომლებიც შეიძლება უარყოფდეს რისკების არსებობას;

- მე-17 პუნქტი, რომელიც მოითხოვს, რომ გარიგების გუნდის წამყვანმა წევრებმა განიხილონ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენებისა და არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიდრეკილების საკითხი;
- 19(ბ) და მე-20 პუნქტები, რომლებიც მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეისწავლოს სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკისა ცვლილების მიზეზები და შეაფასოს, სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა მისთვის შესაფერისია თუ არა და შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს;
- 21(ბ), 22(ბ), 24(გ), 25(გ), 26(დ) აა 27-ე პუნქტები, რომლებიც მოითხოვს, რომ აუდიტორმა სუბიექტის სავალდებულო შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე შეაფასოს, სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტები შესაფერისია თუ არა სუბიექტის გარემოებებისთვის, სუბიექტის სპეციფიკისა და სირთულის გათვალისწინებით და განსაზღვროს, გამოვლინდა თუ არა კონტროლის ერთი ან რამდენიმე ნაკლოვანება;
- 35-ე პუნქტი, რომელიც მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გაითვალისწინოს რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული ყველანაირი აუდიტის მტკიცებულება, იმის მიუხედავად, იგი ადასტურებს ხელმძღვანელობის მტკიცებებს თუ წინააღმდეგობაში მოდის მასთან და შეაფასოს, რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად; და
- 36-ე პუნქტი, რომელიც მოითხოვს, რომ აუდიტორმა, შესაბამის შემთხვევებში, შეაფასოს, ისევ შესაფერისია თუ არა გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, რომ არსებითი უზუსტობის რისკები არ არსებობს ოპერაციების არსებით კატეგორიებში, არსებით ანგარიშის ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ არსებით ინფორმაციაში.

გრადაცია

გ239. გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, რა ფორმით მოხდება 38-ე პუნქტის

მოთხოვნების დოკუმენტირება, აუდიტორმა უნდა მიიღოს პროფესიული განსჯის საფუძველზე.

გ240. შედარებით მეტად დეტალური დოკუმენტაცია, რომელიც საკმარისია იმისთვის, რომ ჩატარებული აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ წარმოდგენა შეიქმნას გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე დაკავშირებული არ ყოფილა მოცემულ აუდიტთან, შეიძლება საჭირო იყოს განხორციელებული რთული განსჯის არგუმენტაციის გასამყარებლად.

გ241. ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტისთვის, დოკუმენტაციის ფორმა შეიძლება მარტივი იყოს და მოცულობა _ შედარებით მცირე. დოკუმენტაციის ფორმასა და მოცულობაზე გავლენას ახდენს სუბიექტისა და მისი შიდა კონტროლის სისტემის სპეციფიკა, სიდიდე და სირთულე, სუბიექტისგან მოსაპოვებელი საჭირო ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა და აუდიტის ჩატარებისას გამოყენებული აუდიტის მეთოდოლოგია და ტექნოლოგია. აუცილებელი არ არის, რომ დოკუმენტაციაში სრულყოფილად იყოს ასახული აუდიტორის მიერ სუბიექტის შესწავლისას მოპოვებული ინფორმაცია და სხვა დაკავშირებული საკითხები. მოპოვებული ინფორმაციის ის ძირითადი ელემენტები,[67] რომლებიც აუდიტორმა დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა შეაფასა არსებითი უზუსტობის რისკები. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება დოკუმენტებში ინფორმაციის ასახვა ყველა თანდაყოლილი რისკფაქტორის შესახებ, რომლებიც გაითვალისწინა მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას.

მაგალითი:

ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტში აუდიტის დოკუმენტაცია შეიძლება გაერთიანებული იყოს აუდიტორის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის დოკუმენტაციაში.[68] ანალოგიურად, რისკის შეფასების შედეგის დოკუმენტირება მაგალითად შესაძლებელია ცალკე, ან აუდიტორის დოკუმენტაციის იმ ნაწილში, სადაც ასახულია დამატებითი აუდიტის პროცედურები.[69]

67. ასს 230, მე-8 პუნქტი.
68. ასს 300 – „*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა*~, პუნქტები მე-7, მე-9 და გ11.
69. ასს 330, 28-ე პუნქტი.

1-ელი დანართი

(იხ: პუნქტები გ61-გ67)

სუბიექტისა და მისი ბიზნესმოდელის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ამ დანართში ახსნილია სუბიექტის ბიზნესმოდელის მიზნები და მისი მოქმედების სფერო. ასევე მოცემულია ისეთი საკითხების მაგალითები, რომელთა განხილვაც აუდიტორს შეუძლია სუბიექტის იმ საქმიანობების შესწავლისას, რომლებიც შეიძლება გათვალისწინებული იყოს ბიზნესმოდელში. სუბიექტის ბიზნესმოდელისა და იმის ცოდნა, როგორ ზემოქმედებს მასზე სუბიექტის ბიზნესის სტრატეგია და ბიზნესის მიზნები, აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მქონე ბიზნესის რისკების გამოვლენაში. გარდა ამისა, შეიძლება დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაშიც.

სუბიექტის ბიზნესმოდელი მიზნები და მოქმედების სფერო

1. სუბიექტის ბიზნესმოდელი გვიჩვენებს, როგორ ითვალისწინებს სუბიექტი ბიზნესმოდელში მაგალითად თავის ორგანიზაციულ სტრუქტურას, ოპერაციებს ან საქმიანობის მოცულობას, ბიზნესის მიმართულებებს (მათ შორის შესაბამის კონკურენტებსა და მომხმარებლებს), პროცესებს, ზრდის შესაძლებლობებს, გლობალიზაციას, მარეგულირებელ მოთხოვნებსა და ტექნოლოგიებს. გარდა ამისა, სუბიექტის ბიზნესმოდელში აღწერილია, სუბიექტი როგორ ქმნის, იცავს და იღებს ფინანსურ ღირებულებას ან უფრო ფართო მნიშვნელობის ღირებულებებს დაინტერესებული მხარეებისთვის.

2. სტრატეგია (სტრატეგიული გეგმა) წარმოადგენს იმ მიდგომების ერთობლიობას, რომლის მეშვეობითაც ხელმძღვანელობა აპირებს სუბიექტის მიზნების მიღწევას, მათ შორის, როგორ აქვს დაგეგმილი ხელმძღვანელობას სუბიექტის წინაშე მდგომ რისკებზე რეაგირება და შესაძლებლობების გამოყენება. სუბიექტის სტრატეგია დროთა განმავლობაში შეიძლება შეცვალოს ხელმძღვანელობამ, თავისი მიზნებისა და იმ შიდა და გარე გარემოებების ცვლილებების გასათვალისწინებლად, სადაც ის საქმიანობს.

3. ბიზნესმოდელის აღწერაში, როგორც წესი, გათვალისწინებულია შემდეგი საკითხები:

   - სუბიექტის საქმიანობის მოცულობა და რა მიზანს ემსახურება ის;
   - სუბიექტის სტრუქტურა და მისი ოპერაციების მასშტაბი;

- ის ბაზრები, გეოგრაფიული ან დემოგრაფიული სეგმენტები და ღირებულების ჯაჭვის ნაწილები, სადაც საქმიანობს; როგორ ურთიერთქმედებს ამ ბაზრებთან ან სეგმენტებთან (ძირითადი პროდუქტები, მომხმარებელთა სეგმენტები და დისტრიბუციის მეთოდები) და ასევე რის საფუძველზე აწარმოებს კონკურენციას;
- სუბიექტის ბიზნესპროცესები ან საოპერაციო პროცესები (მაგ., საინვესტიციო საქმიანობის, დაფინანსებისა და საოპერაციო საქმიანობის), რომლებსაც სუბიექტი იყენებს თავის საქმიანობაში. ამასთან განსაკუთრებული ყურადღება გამახვილებულია ბიზნესპროცესების იმ ნაწილებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია ღირებულების შესაქმნელად, დასაცავად ან მისაღებად;
- რესურსები (მაგ., ფინანსური, შრომითი, ინტელექტუალური, ეკოლოგიური და ტექნოლოგიური) და სხვა სახის დანახარჯები და ურთიერთობები (მაგ., მომხმარებლებთან, კონკურენტებთან, მომწოდებლებსა და თანამშრომლებთან), რომლებიც აუცილებელი ან მნიშვნელოვანია სუბიექტის წარმატებისთვის;
- სუბიექტის ბიზნესმოდელში როგორ არის ინტეგრირებული სტ-ის გამოყენება და მომხმარებლებთან, მომწოდებლებთან, გამსესხებლებთან და სხვა დაინტერესებულ მხარეებთან ურთიერთქმედება სტ ინტერფეისებისა და სხვა ტექნოლოგიების მეშვეობით.

4. ბიზნესის ესა თუ ის რისკი შეიძლება დაუყოვნებელ გავლენას ახდენდეს ოპერაციების კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე ან ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. მაგალითად, მუდმივი მომხმარებლების ბაზის მნიშვნელოვანი შემცირების შედეგად წარმოქმნილმა ბიზნესის რისკმა შეიძლება გაზარდოს უძრავი ქონებით უზრუნველყოფილი საშუალოვადიანი სესხების გამცემისთვის არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც დაკავშირებულია შეფასების მტკიცებასთან. თუმცა, ამავე რისკს შეიძლება გრძელვადიანი შედეგიც მოჰყვეს, განსაკუთრებით ეკონომიკის სერიოზული ვარდნის პერიოდში, როდესაც იმავდროულად იზრდება მისი სესხებისთვის მთელი ვადის განმავლობაში მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის შესაბამისი რისკი. ამის შედეგად, საკრედიტო ზარალზე წმინდა დაქვემდებარებამ შესაძლოა მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს სუბიექტის

უნართან დაკავშირებით, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ასეთ შემთხვევაში, ამგვარი სიტუაცია გავლენას მოახდენს როგორც ხელმძღვანელობის, ისე აუდიტორის დასკვნაზე, რომელიც ეხება სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობას, ასევე იმის დადგენაზე, არსებობს თუ არა არსებითი განუსაზღვრელობა. ამიტომ, სუბიექტის გარემოებების გათვალისწინებით ხდება იმის განხილვა, შეიძლება თუ არა, რომ ბიზნესის რისკმა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკი. **მე-2 დანართში** განხილულია ისეთი პირობებისა და მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე მიანიშნებდეს.

სუბიექტის საქმიანობა

5. სუბიექტის საქმიანობის (მათ შორის სუბიექტის ბიზნესმოდელის) შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად აუდიტორს შეუძლია მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

   ა) სამეწარმეო ოპერაციები, როგორიცაა:

      - ამონაგების წყაროების ხასიათი, პროდუქცია ან მომსახურება და ბაზრები, მათ შორის, ელექტრონულ კომერციაში მონაწილეობა, როგორიცაა ინტერნეტის მეშვეობით გაყიდვები და მარკეტინგული საქმიანობა;
      - ოპერაციების შესრულების მანერა (მაგალითად, წარმოების სტადიები და მეთოდები, ან საქმიანობა, რომელზეც ზემოქმედებს ეკოლოგიური რისკები);
      - კავშირები, ერთობლივი საქმიანობები და მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენება;
      - გეოგრაფიული განვრცობა და დარგის სეგმენტაცია;
      - საწარმოო შენობა-ნაგებობების, საწყობებისა და ოფისების ადგილმდებარეობა, ასევე მარაგების ადგილმდებარეობა და რაოდენობა;
      - ძირითადი მომხმარებლები და საქონლისა და მომსახურების მნიშვნელოვანი მომწოდებლები, დასაქმების შეთანხმებები (მათ შორის, პროფკავშირების ხელშეკრულებების, საპენსიო და შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის შემდგომი სხვა დახმარებების, აქციების ოფციონების ან წახალისებისა და სტიმულირების შეთანხმებები და სახელმწიფოს მიერ დასაქმების საკითხების რეგულირება);

- ახალი პროდუქტის კვლევისა და განვითარების სამუშაოები და დანახარჯები;
- ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან.

ბ) ინვესტიციები და საინვესტიციო საქმიანობა, როგორიცაა:

- დაგეგმილი ან ბოლო დროს განხორციელებული, სუბიექტების შეძენა ან გასხვისება;
- ინვესტიციები და ფასიანი ქაღალდებისა და სესხების განთავსება;
- კაპიტალის დაბანდებასთან დაკავშირებული საქმიანობა;
- ინვესტიციები არაკონსოლიდირებულ სუბიექტებში, მათ შორის, ამხანაგობებში, რომლებსაც სუბიექტი არ აკონტროლებს, ერთობლივ საქმიანობაში და ასევე სპეციალური დანიშნულების სუბიექტებში, რომლებსაც სუბიექტი არ აკონტროლებს.

გ) დაფინანსება და დაფინანსებასთან დაკავშირებული საქმიანობა, როგორიცაა:

- ძირითადი შვილობილი საწარმოები და მეკავშირე სუბიექტები, მათ შორის, კონსოლიდირებული და არაკონსოლიდირებული სტრუქტურები;
- ვალის სტრუქტურა და დაკავშირებული პირობები, მათ შორის, გარესაბალანსო დაფინანსებისა და საიჯარო შეთანხმებები;
- ბენეფიციარი მესაკუთრეები (მაგალითად, ადგილობრივი და უცხოური, ასევე სუბიექტის რეპუტაცია და გამოცდილება) და დაკავშირებული მხარეები;
- წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება.

სპეციალური დანიშნულების სუბიექტების ხასიათი

6. სპეციალური დანიშნულების სუბიექტი ისეთი სუბიექტია, რომელიც, როგორც წესი, ჩამოყალიბებული ვიწრო და ზუსტად განსაზღვრული დანიშნულებით, მაგალითად იჯარის ან ფინანსური აქტივების სეკურიტიზაციის ოპერაციების, ანდა კვლევისა და განვითარების პროექტების განსახორციელებლად. სპეციალური დანიშნულების სუბიექტს შეიძლება ჰქონდეს კორპორაციის, მინდობილი ქონების მართვის მიზნით შექმნილი ორგანიზაციის (სატრასტო ორგანიზაციის), ამხანაგობის ან არაიურიდიული სუბიექტის ფორმა. სუბი-

ექტმა, რომლის სახელითაც შეიქმნა მოცემული სპეციალური დანიშნულების სუბიექტი, შეიძლება ხშირ შემთხვევაში აქტივები გადასცეს ამ უკანასკნელს (მაგალითად, ფინანსურ აქტივებთან დაკავშირებული აღიარების შეწყვეტის ოპერაციის ფარგლებში), მოიპოვოს სპეციალური დანიშნულების სუბიექტის აქტივების გამოყენების უფლება, ან ამ უკანასკნელისთვის შეასრულოს მომსახურება, ხოლო ამავე დროს, სხვა მხარეებმა შეიძლება უზრუნველყონ მისი დაფინანსება. როგორც ასს 550-შია მითითებული, ზოგიერთ გარემოებებში, სპეციალური დანიშნულების სუბიექტი შეიძლება იყოს მოცემული სუბიექტის დაკავშირებული მხარე.[70]

7. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში ხშირად დეტალურად არის განსაზღვრული პირობები, რომლებიც მიიჩნევა კონტროლის ტოლფასად, ან რომელთა მიხედვითაც უნდა მოხდეს სპეციალური დანიშნულების სუბიექტის განხილვა კონსოლიდაციის საჭიროების თვალსაზრისით. ასეთი საფუძვლების მოთხოვნების ინტერპრეტაციისთვის ხშირად აუცილებელია სპეციალური დანიშნულების სუბიექტთან დაკავშირებული შესაბამისი ხელშეკრულებების ცოდნა.

70. ასს 550, პუნქტი გ7.

მე-2 დანართი
(იხ. პუნქტები 12(ვ), 19(გ), გ7–გ8, გ85–გ89)

თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესწავლა

ამ დანართში უფრო დეტალურად არის ახსნილი თანდაყოლილი რისკფაქტორები, ასევე საკითხები, რომელთა განხილვაც აუდიტორს შეუძლია როდესაც შეისწავლის თანდაყოლილ რისკფაქტორებს და იყენებს მათ მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.

თანდაყოლილი რისკფაქტორები

1. ისეთი პირობებისა და მოვლენების მახასიათებლები, რომლებიც, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად, გავლენას ახდენს თაღლითობით ან შეცდომის გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, რომელიც ეხება ოპერციების ამა თუ იმ კატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ იმფორმაციას. ამგვარი ფაქტორები შეიძლება იყოს ხარისხობრივი ან რაოდენობრივი და მოიცავს სირთულეს, სუბიექტურობას, ცვლილებას, განუსაზღვრელობას, ანდა ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკფაქტორებით[71] გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, ვინაიდან ისინი გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე. 19(ა)და 19(ბ) პუნქტების შესაბამისად სუბიექტისა და მისი გარემოს, ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესწავლის პროცედურების ფარგლებში აუდიტორი ინფორმაციას მოიპოვებს ასევე იმის შესახებ, თანდაყოლილი რისკფაქტორები როგორ ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს.

2. ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ინფორმაციის მომზადებასთან (ამ პუნქტში ეწოდება „მოთხოვნილი ინფორმაცია“) დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკფაქტორებია:

    - *სირთულე* - წარმოიშობა ან ინფორმაციის ხასიათიდან, ან იმ მეთოდიდან, რომლის მეშვეობითაც მზადდება მოთხოვნილი ინფორმაცია, მათ შორის, როდესაც ამგვარი ინფორმაციის მომზადებისთვის საჭირო პროცესების გამოყენება, თავისი არსით, რთულია. მაგალითად, სირთულე შეიძლება წარმოიშვას:

71. ასს 240, პუნქტები გ24-გ27.

- მომწოდებლის ფასდათმობის ანარიცხების გამოთვლისას, ვინაიდან შეიძლება აუცილებელი იყოს ბევრი სხვადასხვა მომწოდებლის სხვადასხვა კომერციული პირობის გათვალისწინება, ან იმის გამო, რომ არსებობს ბევრი ურთიერთდაკავშირებული კომერციული პირობა, რომლებიც ყველა შესაფერისია ამ ფასდათმობების გამოსათვლელად; ან

- როდესაც არსებობს მონაცემების ბევრი პოტენციური წყარო, რომლებიც სხვადასხვა მახასიათებლებს იყენებენ სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას, ან მონაცემების დამუშავებაში მონაწილეობს ბევრი ურთიერთდაკავშირებული ეტაპი და, ამგვარად, ამ მონაცემების დადგენა, შეგროვება, მოპოვება, შესწავლა და დამუშავება თავისთავად გაცილებით უფრო რთულია.

- *სუბიექტურობა* – წარმოიშობა თანდაყოლილი შეზღუდვებიდან, რომელიც ახასიათებს მოთხოვნილი ინფორმაციის ობიექტურად მომზადების შესაძლებლობას, ვინაიდან შეზღუდულია ცოდნის ან ინფორმაციის წვდომა და ამიტომ ხელმძღვანელობას შეიძლება დასჭირდეს არჩევანის გაკეთება ან სუბიექტური განსჯა სათანადო მიდგომის შესარჩევად იმისთვის, რომ მიიღოს საჭირო ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩასართავად. იმის გამო, რომ მოთხოვნილი ინფორმაციის მომზადების მრავალი მიდგომა არსებობს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენებამაც შეიძლება განსხვავებული შედეგების მიღება განაპირობოს. ცოდნასთან ან მონაცემებთან დაკავშირებული შეზღუდვების ზრდასთან ერთად იზრდება სათანადოდ ინფორმირებული და დამოუკიდებელი პირების განსჯის სუბიექტურობა, ასევე ამ განსჯის შესაძლო შედეგების მრავალფეროვნება;

- *ცვლილება* – გამომდინარეობს ისეთი მოვლენებიდან და პირობებიდან, რომლებიც დროთა განმავლობაში გავლენას ახდენს სუბიექტის ბიზნესზე, ან იმ გარემოს ეკონომიკურ, სააღრიცხვო, მარეგულირებელ, დარგობრივ ან სხვა ასპექტებზე, რომელშიც ის საქმიანობს, როდესაც ამ მოვლენებისა თუ პირობების გავლენა აისახება მოთხოვნილ ინფორმაციაში. ამგვარი მოვლენები და პირობები შეიძლება წარმოიშვას ფინანსური ანგარიშგების პერიოდის განმავლობაში ან ფინანსური ანგარიშგებების პერიოდებს შორის. მაგალითად, ცვლილება შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთ-

ხოვნების გაუმჯობესებამ, ან სუბიექტისა და მისი ბიზნეს-მოდელის, ან იმ გარემოს განვითარებამ, რომელშიც სუბიექტი საქმიანობს. ამგვარმა ცვლილებამ შეიძლება გავლენა იქონიოს ხელმძღვანლობის დაშვებებსა და განსჯაზე, მათ შორის იმ შემთხვევაში, თუ ისინი დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასთან, ან იმასთან, როგორ გამოითვალა სააღრიცხვო შეფასებები ან განსაზღვრა ხელმძღვანელობამ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია;

- *განუსაზღვრელობა* – წარმოიშობა მაშინ, როდესაც მოთხოვნილი ინფორმაციის მომზადება შეუძლებელია მხოლოდ საკმარისად ზუსტი და სრულყოფილი მონაცემების საფუძველზე, რომელთა შემოწმება შესაძლებელია უშუალო დაკვირვებით. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება აუცილებელი იყოს ისეთი მიდგომის გამოყენება, რომელიც ინფორმაციის მოსამზადებლად ეყრდნობა არსებულ ცოდნას, საკმარისად ზუსტი და სრულყოფილი დაკვირვებადი მონაცემების გამოყენებით, შესაძლებლობის ფარგლებში, ხოლო როდესაც არ არსებობს ამგვარი მონაცემები, ეყრდნობა დასაბუთებულ დაშვებებს, რომლებიც განმტკიცებულია სათანადო ხელმისაწვდომი მონაცემების დიდი ნაწილით. ცოდნის ან მონაცემების ხელმისაწვდომობის ისეთი შეზღუდვები, რომლებსაც ვერ აკონტროლებს ხელმძღვანელობა (მაგ., დანახარჯებთან დაკავშირებული შეზღუდვების გამო, შესაბამის შემთხვევებში) არის განუსაზღვრელობის წყარო და მოთხოვნილი ინფორმაციის მომზადებაზე მისი გავლენის აღკვეთა შეუძლებელია. მაგალითად, შეფასების განუსაზღვრელობა იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, როდესაც მოთხოვნილი ფულადი თანხის დადგენა შეუძლებელია ზუსტად და შეფასების შედეგი ცნობილი არ გახდება მანამ, სანამ არ დასრულდება ფინანსური ანგარიშგების მომზადება;

- *ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკფაქტორებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, თუ ისინი გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე* _ ხელმძღვანელობის მიკერძოებისადმი მიდრეკილება შეიძლება განაპირობოს ისეთმა პირობებმა, რომლებიც ქმნის იმის შესაძლებლობას, რომ ინფორმაციის მომზადებისას ხელმძღვანელობამ განზრახ ან უნებლიედ არ შეინარჩუნოს ნეიტრალობა. ხელმძღვანელობის მიკერძოება ხშირად დაკავშირებულია გარკვეულ პირობებთან, რომლებიც პოტენციურად ზემოქმედებს ხელმძღვანელობაზე, იმ თვალსაზრისით, რომ მან ნეიტრალურად არ

იმოქმედოს განსჯისას (ხელმძღვანელობის მიკერძოების პოტენციური ინდიკატორები), რამაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობა ინფორმაციაში, რაც თუ განზრახ იქნება ჩადენილი, თაღლითობაა. ამგვარი ინდიკატორები მოიცავს გარკვეულ მოტივაციას ან ზეწოლას, თუ ისინი გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე (მაგალითად, მოტივაციის შედეგად სასურველი შედეგის მიღწევა, როგორიცაა მოგების სასურველი საკონტროლო მაჩვენებელი ან კაპიტალის საკმარისობის/ადეკვატურობის კოეფიციენტი) და იმის შესაძლებლობას, რომ ხელმძღვანელობამ არ იმოქმედოს ნეიტრალურად. ასს 240-ის გ1-გ5 პუნქტებში განხილულია გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენის ან აქტივების უკანონო მითვისების ფორმით ჩადენილი თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილების ამსახველი შესაფერისი ფაქტორები.

3. როდესაც სირთულეა თანდაყოლილი რისკფაქტორი, ინფორმაციის მოსამზადებლად შეიძლება გარდაუვალად აუცილებელი იყოს უფრო რთული პროცესების გამოყენება და ამგვარი პროცესები შეიძლება გარდაუვალად რთული იყოს გამოსაყენებლად. აქედან გამომდინარე, მათი გამოყენება შეიძლება საჭიროებდეს სპეციალურ უნარ-ჩვევებსა და ცოდნას და ასევე ხელმძღვანელობის ექსპერტის დახმარებას.

4. როდესაც ხელმძღვანელობის განსჯა უფრო სუბიექტურია, შეიძლება გაიზარდოს ხელმძღვანელობის წინასწარ განზრახული ან უნებლიე მიკერძოებით განპირობებული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილების ხარისხიც. მაგალითად, ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა შეიძლება დასჭირდეს ისეთი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლას, რომელთანაც შეფასების მაღალი განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული, ხოლო დასკვნები, რომლებიც ეხება მეთოდებს, მონაცემებსა და დაშვებებს, შეიძლება ასახავდეს ხელმძღვანელობის მიერ განზრახ ჩადენილ ან უნებლიე მიკერძოებას.

ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობა

5. შემდეგ ცხრილში განხილულია ისეთი მოვლენებისა (მათ შორის ოპერაციების) და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ფინანსური ანგარიშგების დონეზე ან ცალკეული მტკიცების დონეზე. თითოეული თანდაყოლილი რისკფაქტორის მიხედვით მოყვანილი მაგალითები ფართო სპექტრის პირობებსა და მოვლენებს მოიცავს, თუმცა, ყველა პირობა და მოვლენა არ იქნება ყველა აუდიტისთვის შესაფერისი და არც აქ მოყვანილი მაგალითების ჩამონათვალია

სრულყოფილი. ცხრილში განხილული მოვლენები და პირობები კატეგორიებად დაყოფილია იმ თანდაყოლილი რისკფაქტორის შესაბამისად, რომელსაც ყველაზე დიდი გავლენის მოხდენა შეუძლია მოცემულ გარემოებებში. მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ თანდაყოლილ რისკფაქტორებს შორის არსებული ურთიერთკავშირების გამო, მოსალოდნელია, რომ საილუსტრაციოდ გამოყენებულ მოვლენებსა და პირობებზე, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორებიც ამა თუ იმ ხარისხით.

შესაფერისი თანდაყოლილი რისკფაქტორი:	**ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე**
სირთულე	მარეგულირებელი: • ოპერაციები, რომლებიც განიცდის რთული რეგულირების მექანიზმების მაღალი დონის ზემოქმედებას. ბიზნესმოდელი: • რთული გაერთიანებებისა (კავშირებისა) და ერთობლივი საქმიანობების არსებობა. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები: • სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებიც მოიცავს რთულ პროცესებს. ოპერაციები: • გარესაბალანსო დაფინანსების, სპეციალური დანიშნულების სუბიექტებისა და სხვა რთული ფინანსური შეთანხმებების გამოყენება.
სუბიექტურობა	ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები: • სააღრიცხვო შეფასებისთვის ფართო სპექტრის შეფასების კრიტერიუმების არსებობა. მაგ., ხელმძღვანელობის მიერ ცვეთის აღიარება ან მშენებლობასთან დაკავშირებული შემოსავლისა და ხარჯების.
	• ხელმძღვანელობის მიერ შეფასების მეთოდის ან მოდელის შერჩევა გრძელვადიანი აქტივისთვის, მაგალითად საინვესტიციო ქონებისთვის.

შესაფერისი თანდაყოლილი რისკფაქტორი:	**ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე**
ცვლილება	ეკონომიკური პირობები: • საქმიანობა ეკონომიკურად არასტაბილურ რეგიონებში, მაგალითად, ქვეყნებში, სადაც ვალუტის მნიშვნელოვან დევალვაციას აქვს ადგილი, ან ეკონომიკა მაღალი დონის ინფლაციით ხასიათდება. ბაზრები: • ოპერაციები, რომლებიც განიცდის ცვალებადი ბაზრების ზემოქმედებას, მაგალითად, ფიუჩერსული ვაჭრობა. მომხმარებლის დაკარგვა: • სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარსა და ლიკვიდურობასთან დაკავშირებული პრობლემები, მათ შორის, მნიშვნელოვანი მომხმარებლების დაკარგვა. დარგის მოდელი: • ცვლილებები დარგში, რომელშიც სუბიექტი საქმიანობს. ბიზნესმოდელი: • ცვლილებები მიწოდების ჯაჭვში; • ახალი პროდუქციის ან მომსახურების შექმნა ან შეთავაზება, ან ბიზნესის ახალ მიმართულებებში გადასვლა. გეოგრაფია: • საქმიანობის გაფართოება ახალ ადგილებზე.

შესაფერისი თანდაყოლილი რისკფაქტორი:	**ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე**
	სუბიექტის სტრუქტურა: • ცვლილებები სუბიექტში, როგორიცაა, მსხვილი სუბიექტების შესყიდვა ან რეორგანიზაცია, ან სხვა არაორდინარული მოვლენები. • სუბიექტების ან სამეურნეო სეგმენტების არსებობა, რომლებიც შეიძლება გაიყიდოს. ადამიანური რესურსების კომპეტენტურობა: • ცვლილებები წამყვან პერსონალში, მათ შორის, ძირითადი აღმასრულებელი პერსონალის წასვლა. საინფორმაციო ტექნოლოგიები: • ცვლილებები სტ გარემოში. • ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი ახალი საინფორმაციო ტექნოლოგიების ინსტალირება. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები: • ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში ახალი ოფიციალური დოკუმენტების გამოყენება. კაპიტალი: • ახალი შეზღუდვები კაპიტალისა და კრედიტის მოზიდვაზე. მარეგულირებელი: • მარეგულირებელი ან სახელმწიფო ორგანოების მიერ სუბიექტის ოპერაციების ან ფინანსური შედეგების გამოკვლევის დაწყება. • გარემოს დაცვასთან დაკავშირებული ახალი კანონმდებლობის გავლენა.

შესაფერისი თანდაყოლილი რისკფაქტორი:	**ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე**
განუსაზღვრელობა	ანგარიშგებაში ასახვა: • მოვლენები ან ოპერაციები, რომლებიც მოიცავს მნიშვნელოვანი დონის განუსაზღვრელობას, მათ შორის, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია. • დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესები და პირობითი ვალდებულებები, მაგალითად, გაყიდვები საგარანტიო მომსახურების პირობით, ფინანსური გარანტიები და გამოსასწორებელი ეკოლოგიური ღონისძიებები.
უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, რომელიც გამოწვეულია ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკფაქტორებით	ანგარიშგებაში ასახვა: • შესაძლებლობები ხელმძღვანელობისა და თანამშრომლებისთვის, გააყალბონ ფინანსური ანგარიშგება, მათ შორის განმარტებით შენიშვნებში არ წარმოადგინონ ან ბუნდოვნად წარმოადგინონ მნიშვნელოვანი ინფორმაცია. ოპერაციები: • მნიშვნელოვანი ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან. • საგრძნობი ოდენობის არატიპური/არასტანდარტული ან იშვიათი/ერთჯერადი ოპერაციები, მათ შორის, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შესრულებული კომპანიათაშორისი ოპერაციები და მაღალშემოსავლიანი ოპერაციები. • ოპერაციები, რომლებიც აღრიცხულია ხელმძღვანელობის განზრახვის საფუძველზე, მაგალითად, ვალის რეფინანსირება, გასაყიდი აქტივები და ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების კლასიფიკაცია.

სხვა მოვლენები და პირობები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე ფინანსური ანგარიშგების დონეზე:

- ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროში სათანადო კვალიფიკაციის მქონე კადრების უკმარისობა.
- შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები _ კერძოდ, კონტროლის გარემოში, რისკის შეფასების პროცესსა და მონიტორინგის პროცესში, განსაკუთრებით ისეთი ნაკლოვანებები, რომლებიც არ მოაგვარა ხელმძღვანელობამ.
- წარსულში დაშვებული უზუსტობები, შეცდომების სტატისტიკა, ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს განხორციელებული მნიშვნელოვანი ოდენობის კორექტირებები.

მე-3 დანართი

(იხ. პუნქტები: 12(ნ), 21–26-ე, გ90–გ181

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა

1. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა შეიძლება აისახებოდეს პოლიტიკისა და პროცედურების სახელმძღვანელოებში, სისტემებსა და ფორმებში და ასევე იმ ინფორმაციაში, რომელიც მათშია ასახული, ხოლო პრაქტიკაში მას ადამიანები ახორციელებენ. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მუშაობას პრაქტიკაში უზრუნველყოფენ ხელმძღვანელობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები და სხვა პერსონალი, სუბიექტის სტრუქტურის მიხედვით. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მისადაგება შესაძლებელია სუბიექტის საოპერაციო მოდელთან, ან სუბიექტის იურიდიულ სტრუქტურასთან ანდა ერთდროულად ორივე მათგანთან, ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან სხვა პერსონალის მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების საფუძველზე და სამართლებრივი ან სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების გათვალისწინებით.
2. ამ დანართში დამატებით არის ახსნილი 12(ნ), 21–26-ე და გ90–გ181 პუნქტებში აღწერილი შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტები და ასევე შიდა კონტროლის სისტემისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები, რადგან ისინი ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს.
3. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში გათვალისწინებულია ისეთი ასპექტები, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის საანგარიშგებო მიზნებთან, მათ შორის მისი ფინანსური ანგარიშგების მიზნები, მაგრამ შეიძლება ისეთ ასპექტებსაც მოიცავდეს, რომლებიც ეხება მის ოპერაციებს/საქმიანობას ან კანონმდებლობის დაცვის მიზნებს, როდესაც ამგვარი ასპექტები დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებასთან.

მაგალითი:
კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველსაყოფად განკუთვნილი კონტროლის პროცედურები შეიძლება შესაფერისი იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის, თუ ეს პროცედურები შესაფერისია ფინანსურ ანგარიშგებაში პირობითი აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებასთან.

სუბიექტის შიდა კონტროლის კომპონენტები

კონტროლის გარემო

4. კონტროლის გარემო მოიცავს ბიზნესის მართვისა და ხელმძღვანელობის ფუნქციებს, ასევე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის პოზიციას, ინფორმირებულობასა და ქმედებებს, რომლებიც ეხება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასა და სუბიექტისთვის მის მნიშვნელობას. კონტროლის გარემო განსაზღვრავს ორგანიზაციის საერთო ატმოსფეროს, ხელმძღვანელობის ტონს, რაც გავლენას ახდენს მის თანამშრომლებში კონტროლის აუცილებლობის შეგნების ფორმირებაზე და ქმნის საერთო ფუნდამენტს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების მუშაობისთვის.

5. სუბიექტში კონტროლის აუცილებლობის შეგნებაზე გავლენას ახდენენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, რადგან მათი ერთ-ერთი ფუნქციაა ხელმძღვანელობაზე ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული იმ ზეწოლის გაწონასწორება, რომელიც შეიძლება წარმოიშვას ბაზრის მოთხოვნებიდან ან ანაზღაურების სქემებიდან გამომდინარე. ამიტომ, კონტროლის გარემოს სტრუქტურის/მოდელის ეფექტიანობა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მონაწილეობასთან მიმართებით დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორიცაა:

   - ხელმძღვანელობისაგან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დამოუკიდებლობა და ხელმძღვანელობის ქმედებების შეფასების უნარი;

   - ერკვევიან თუ არა ისინი სუბიექტის მიერ განხორციელებულ ოპერაციებში;

   - რა დონეზე შეუძლიათ მათ იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, გამჟღავნებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატური ინფორმაცია.

6. კონტროლის გარემო აერთიანებს შემდეგ ელემენტებს:

   ა) *როგორ ასრულებს ხელმძღვანელობა დაკისრებულ პასუხისმგებლობას, როგორიცაა სუბიექტის კულტურის შექმნა და პრაქტიკაში რეალიზება და ასევე პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების*

მიმართ ხელმძღვანელობის ერთგულების დემონსტრირება. კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობა ვერ დადგება იმ ადამიანთა პატიოსნებასა და ეთიკურ ღირებულებებზე მაღლა, რომლებიც მას ქმნიან და მის ადმინისტრირებასა და მონიტორინგს ახორციელებენ. პატიოსნება და ეთიკური ყოფაქცევა წარმოადგენს პროდუქტს სუბიექტის ეთიკური და ქცევის ნორმების ან ქცევის კოდექსის, ასევე იმის, როგორ ხდება მათ შესახებ ინფორმირება (მაგ., პოლიტიკის შესახებ დადგენილებების მეშვეობით) და როგორ ტარდება ისინი პრაქტიკაში (მაგ., ხელმძღვანელობის ქმედებების მეშვეობით, რომელთა მიზანია ისეთი სტიმულების ან ცდუნებების აღმოფხვრა ან შემცირება, რომლებმაც შეიძლება პერსონალს უბიძგოს უპატიოსნო, კანონსაწინააღმდეგო ან უზნეო საქციელის ჩადენისკენ). პატიოსნებასა და ეთიკურ ღირებულებებთან დაკავშირებული სუბიექტის პოლიტიკის შესახებ ინფორმირება შეიძლება მოიცავდეს პერსონალისთვის ქცევის სტანდარტების გაცნობას, სუბიექტის პოლიტიკის შესახებ გამოცემული დადგენილებების, ქცევის კოდექსისა და პირადი მაგალითის საშუალებით.

ბ) *როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები განცალკევებულია ხელმძღვანელობისგან, როგორ ახდენენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ხელმძღვანელობისგან თავიანთი დამოუკიდებლობის დემონსტრირებას და ზედამხედველობის გაწევას სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე.* სუბიექტში კონტროლის აუცილებლობის შეგნებაზე გავლენას ახდენენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები. ამასთან დაკავშირებით, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შემადგენლობაში საკმარისი რაოდენობის არიან თუ არა ის პირები, რომლებიც დამოუკიდებლები არიან ხელმძღვანელობისგან და ობიექტურები იქნებიან თუ არა თავიანთ შეფასებებში და გადაწყვეტილებების მიღებისას; მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები როგორ ადგენენ და იღებენ თავის თავზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობას; ასევე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააჩნიათ თუ არა ზედამხედველობის გაწევის პასუხისმგებლობა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე, რაც ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის სფეროს განეკუთვნება. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობის მნიშვნელობა აღიარებულია პროფესიული ქცევის კოდექსებში და სხვა მარეგულირებელ წესებში ან ინსტრუქციებში, რომლებიც შექმნილია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას

განეკუთვნება აგრეთვე ზედამხედველობის გაწევა კანონსაწინააღმდეგო ქმედების „მხილების“ პროცედურების შექმნასა და მათ ეფექტიან მუშაობაზე.

გ) *როგორ ანაწილებს სუბიექტი უფლებამოსილებებსა და პასუხისგებლობებს თავისი მიზნების შესაბამისად.* ამასთან დაკავშირებით განსახილველი საკითხები შეიძლება მოიცავდეს:

- უფლებამოსილებებისა და პასუხისმგებლობების ძირითად სფეროებს და შესაბამის საანგარიშგებო არხებს;
- პოლიტიკას, რომელიც ეხება ბიზნესის წარმართვის შესაფერის მიდგომებს, წამყვანი პერსონალის ცოდნასა და გამოცდილებას და მოვალეობების შესასრულებლად გამოყოფილ რესურსებს; ასევე
- იმ პოლიტიკას და ინფორმირების საშუალებებს, რომელთა დანიშნულებაა იმის უზრუნველყოფა, რომ მთელ პერსონალს ესმოდეს სუბიექტის მიზნები, იცოდნენ, მათი პირადი ქმედებები როგორ არის ურთიერთდაკავშირებული ამ მიზნებთან და გაცნობიერებული ჰქონდეთ, როგორ და რაზე იქნებიან ისინი ანგარიშვალდებულები.

დ) *სუბიექტი როგორ იზიდავს, ავითარებს და ინარჩუნებს კომპეტენტურ პირებს თავისი მიზნების შესაბამისად.* ეს მოიცავს ქმედებებს/პოლიტიკას, რომლებიც უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ ადამიანები ფლობდნენ იმ დავალებების შესასრულებლად აუცილებელ ცოდნასა და უნარ-ჩვევებს, რომლებიც განსაზღვრავს მათ სამუშაოს, როგორიცაა, მაგალითად:

- ყველაზე მაღალი კვალიფიკაციის პირების სამუშაოზე აყვანის სტანდარტები – როდესაც განსაკუთრებული ყურადღება გამახვილებულია პირის საბაზო განათლებაზე, წინა სამუშაოს გამოცდილებაზე, წარსულ მიღწევებსა და მისი პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის მტკიცებულებებზე;
- სწავლების პოლიტიკა, რომელიც გვაცნობს სამომავლო ფუნქციებსა/როლებსა და პასუხისმგებლობას, მათ შორის ისეთი ღონისძიებები, როგორიცაა, პრაქტიკული მომზადების/გადამზადების სკოლები და სემინარები და გვიჩვენებს შედეგებისა და ყოფაქცევის მოსალოდნელ, სასურველ დონეებს;
- მუშაობის შედეგების პერიოდულ შეფასებებზე დაფუძნებული თანამშრომელთა დაწინაურება წარმოაჩენს, რომ სუბიექტს აქვს ვალდებულება, პასუხისმგებლობის უფრო მაღალ დონეებზე დააწინაუროს კვალიფიციური პერსონალი.

ე) *როგორ ინარჩუნებს სუბიექტი იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მიზნების მიღწევაზე.* სუბიექტი ამ მიზნისთვის შეიძლება მიმართავდეს მაგალითად შემდეგ ზომებს:

- იმ პირთა ინფორმირებისა და შენარჩუნების მექანიზმების დანერგვა, რომლებიც პასუხს აგებენ სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მიზნების მიღწევაზე და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გამოსასწორებელი ზომების გატარებაზე;
- შიდა კონტროლის სისტემაზე პასუხისმგებელ პირთათვის მუშაობის შედეგების საზომი მაჩვენებლებისა და მათი სტიმულირებისა და წახალისების ზომების განსაზღვრა, მათ შორის, როგორ ხდება ამ მაჩვენებლების შეფასება და მათი შესაბამისობის შენარჩუნება დროთა განმავლობაში;
- კონტროლის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებული ზეწოლა როგორ ახდენს გავლენას პირის პასუხისმგებლობასა და მისი მუშაობის შედეგების საზომ მაჩვენებლებზე; და
- რა სახის დისციპლინარული ზომები ტარდება ამ პირთა მიმართ, აუცილებლობის შემთხვევაში.

ზემოაღნიშნული საკითხები სხვადასხვა სუბიექტისთვის სხვადასხვაგვარად იქნება შესაფერისი, რაც დამოკიდებულია სუბიექტის ზომაზე, სტრუქტურის სირთულესა და მისი საქმიანობის სპეციფიკაზე.

სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი

7. სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი არის სუბიექტის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებული რისკების გამოვლენისა და გაანალიზების უწყვეტი პროცესი, რომელიც ქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ ხელმძღვანელობამ და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა განსაზღვრონ, როგორ მართონ ეს რისკები.

8. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის მიზნებისათვის, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი მოიცავს იმ მეთოდებს, რომელთა მეშვეობით ხელმძღვანელობა განსაზღვრავს ბიზნესის ისეთ რისკებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან, შემდეგ აფასებს ამ რისკების მნიშვნელობას, აფასებს მათი წარმოქმნის ალბათობას და გადაწყვე-

ტილებებს იღებს ამ რისკებისა და მათი შედეგების მართვის ღონისძიებების შესარჩევად. მაგალითად, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი შეიძლება ეხებოდეს იმას, როგორ ითვალისწინებს სუბიექტი აღურიცხავი ოპერაციების შესაძლებლობას, ან როგორ განსაზღვრავს და აანალიზებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებს.

9. სანდო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან დაკავშირებული რისკები მოიცავს ისეთ გარე და შიდა მოვლენებს, ოპერაციებს ან გარემოებებს, რომლებიც შეიძლება მოხდეს და უარყოფითი გავლენა იქონიოს სუბიექტის უნარზე, შეძლოს ფინანსური ინფორმაციის ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ხელმძღვანელობის მტკიცებების შესაბამისად. ხელმძღვანელობამ კონკრეტული რისკების მართვისთვის შეიძლება შეიმუშაოს გეგმები, პროგრამები ან ღონისძიებები, ან გადაწყვიტოს რისკის საკუთარ თავზე აღება, დანახარჯების ან სხვა მოსაზრებების გამო. რისკები შესაძლებელია წარმოიშვას ან შეიცვალოს ისეთი გარემოებების გავლენით, როგორიცაა:

- *ცვლილებები საოპერაციო გარემოში.* მარეგულირებელი, ეკონომიკური ან საოპერაციო გარემოს შეცვლამ შეიძლება გამოიწვიოს კონკურენციის გამძაფრება და მნიშვნელოვნად განსხვავებული რისკების წარმოშობა;
- *ახალი პერსონალი.* ახალ პერსონალს შეიძლება სხვაგვარი აქცენტი ჰქონდეს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე, ან სხვანაირი წარმოდგენა ჰქონდეს მასზე;
- *ახალი ან მოდერნიზებული საინფორმაციო სისტემა.* საინფორმაციო სისტემის მნიშვნელოვან და სწრაფ შეცვლას შეუძლია სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული რისკის შეცვლა;
- *სწრაფი ზრდა.* სუბიექტის ოპერაციების/საქმიანობის მნიშვნელოვან და სწრაფ გაფართოებას შეუძლია კონტროლის პროცედურების დეფორმაციის გამოწვევა და მათი მუშაობის ჩაშლის რისკის გაზრდა;
- *ახალი ტექნოლოგია.* ახალი ტექნოლოგიების ჩართვამ საწარმოო პროცესებში ან საინფორმაციო სისტემაში შეიძლება შეცვალოს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული რისკი;
- *ახალი ბიზნესმოდელები, ახალი პროდუქცია ან საქმიანობა.* ბიზნესის ისეთ სფეროებში საქმიანობის დაწყებამ ან ისეთ ოპერაციებში

მონაწილეობამ, რომელშიც სუბიექტს მწირი გამოცდილება აქვს, შეიძლება წარმოშვას სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული ახალი რისკები;

- *კორპორაციული რესტრუქტურიზაცია.* რესტრუქტურიზაციას შეიძლება თან ახლდეს პერსონალის შემცირება და ცვლილებები საზედამხედველო პროცესსა და მოვალეობების დანაწილებაში, რამაც შეიძლება შეცვალოს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული რისკი;
- *საქმიანობის გაფართოება უცხოეთში.* უცხოეთში ქვედანაყოფების გაფართოება ან შესყიდვა წარმოშობს ახალ და ხშირად განსაკუთრებულ რისკებს, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს შიდა კონტროლზე, მაგალითად, უცხოური ვალუტით განხორციელებული ოპერაციებით განპირობებული დამატებითი ან შეცვლილი რისკები;
- *ახალი ოფიციალური დოკუმენტები ბუღალტრულ აღრიცხვაში.* ბუღალტრული აღრიცხვის ახალი პრინციპების დანერგვამ ან არსებულის შეცვლამ შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ რისკებზე;
- *საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება.* რისკები, რომლებიც დაკავშირებულია:
  - მონაცემებისა და ინფორმაციის დამუშავების მთლიანობის შენარჩუნებასთან;
  - სუბიექტის ბიზნესსტრატეგიასთან, რომლებიც იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, თუ სუბიექტის სტ სტრატეგია ეფექტიანად არ უწყობს ხელს სუბიექტის ბიზნესსტრატეგიის რეალიზებას; ან
  - სუბიექტის სტ გარემოს ცვლილებებთან ან შეფერხებებთან, ან სტ პერსონალის დენადობასთან, ან ისეთ სიტუაციასთან, როდესაც სუბიექტი არ ახორციელებს ან დროულად არ ახორციელებს სტ გარემოს აუცილებელ განახლებას.

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი

10. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი არის უწყვეტი პროცესი, რომელიც განკუთვნილია სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობის შესაფასებლად და აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომების დროულად გატარების უზრუნველსაყოფად. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი შეიძლება მოიცავდეს მუდმივ ღონისძიებებს, პერიოდულად განხორციელებულ შეფასებებს ან ამგვარი ღონისძიებების გარკვეულ

კომბინაციას. მონიტორინგის მუდმივი ღონისძიებები ხშირად წინასწარვეა გათვალისწინებული სუბიექტის ჩვეულებრივ, განმეორებად საქმიანობაში და შეიძლება მოიცავდეს მართვისა და ზედამხედველობის ზომების რეგულარულად გატარებას. სუბიექტის ზემოაღნიშნული პროცესი, სავარაუდოდ, სხვადასხვა მასშტაბისა და სიხშირის იქნება, იმისდა მიხედვით, რა დონის არის სუბიექტის მიერ განსაზღვრული რისკების შეფასებები.

11. როგორც წესი, შიდა აუდიტის განყოფილების მიზნები და საქმიანობის მასშტაბი მოიცავს ისეთ საქმიანობებს, რომლებიც განკუთვნილია სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესაფასებლად ან მასზე მონიტორინგის განსახორციელებლად.[72] სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი შეიძლება მოიცავდეს ისეთ ღონისძიებებს, როგორიცაა, მაგალითად ხელმძღვანელობის მიერ იმის მიმოხილვა, დროულად მომზადდა თუ არა ბანკის ამონაწერების შეჯერების მასალა, შიდა აუდიტორების მიერ იმის შეფასება, გაყიდვების პერსონალი იცავს თუ არა სუბიექტის პოლიტიკას, რომელიც დაკავშირებულია გაყიდვების ხელშეკრულებების პირობებთან და ასევე იურიდიული განყოფილების ზედამხედველობა სუბიექტის ეთიკის ან ბიზნესის პრაქტიკის პოლიტიკის დაცვაზე. მონიტორინგი ტარდება ასევე იმის უზრუნველსაყოფად, რომ მუდამ ეფექტიანად ფუნქციონირებდეს კონტროლის პროცედურები. მაგალითად, თუ არ განხორციელდა ბანკის ამონაწერების შეჯერების პროცესის დროულობაზე და სისწორეზე მონიტორინგი, სავარაუდოდ, პერსონალი შეწყვეტს ამ მასალის მომზადებას.

12. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, მათ შორის ის პროცედურები, რომლებიც მონიტორინგს ახორციელებს ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებზე, შეიძლება იყოს ავტომატიზებული ან მანუალური. მაგალითად, სუბიექტი შეიძლება იყენებდეს ავტომატიზებულ მონიტორინგის საშუალებებს გარკვეულ ტექნოლოგიაზე წვდომისთვის და ხელმძღვანელობისთვის ქმნიდეს ავტომატიზებულ ანგარიშებს არაორდინალური/უჩვეულო საქმიანობის შესახებ, ხოლო ხელმძღვანელობა მანუალურად იკვლევდეს გამოვლენილ ანომალიებს.

13. როდესაც საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული მონიტორინგის ღონისძიება და კონტროლის მექანიზმი განსხვავებულია, აუდი-

72. ასს 610-სა (გადასინჯული 2013 წელს) და მის მე-4 დანართში მოცემულია დამატებითი მითითებები შიდა კონტროლთან დაკავშირებით.

ტორი იხილავს ამ საქმიანობების შესაბამის დეტალებს, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც საქმიანობა მოიცავს გარკვეული დონის საზედამხედველო მიმოხილვას. საზედამხედველო მიმოხილვა ავტომატურად არ კლასიფიცირდება, როგორც მონიტორინგის ღონისძიება და ეს საკითხი შეიძლება იყოს პროფესიული განსჯის საგანი - ეს მიმოხილვა კლასიფიცირდება, როგორც საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული კონტროლი, თუ როგორც მონიტორინგის ღონისძიება. მაგალითად, სისრულის ყოველთვიური კონტროლის მიზანი იქნება შეცდომების გამოვლენა და გასწორება, ხოლო მონიტორინგის ღონისძიებები დასვამს კითხვას: რატომ წარმოიშვა შეცდომები და პროცესის გამოსწორებაზე ხელმძღვანელობას დააკისრებს პასუხისმგებლობას, რათა მომავალში თავიდან იქნეს აცილებული შეცდომები. მარტივად რომ ვთქვათ, საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურა კონკრეტულ რისკზე რეაგირებს, ხოლო მონიტორინგის ღონისძიება აფასებს, კონტროლის პროცედურები სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ხუთივე კომპონენტში მუშაობს თუ არა ისე, როგორც გამიზნული იყო.

14. მონიტორინგის ღონისძიებები შეიძლება ითვალისწინებდეს გარე მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაციის გამოყენებას, რომელიც შეიძლება მიანიშნებდეს ისეთ პრობლემებზე ან ავლენდეს ისეთ სფეროებს, რომლებიც საჭიროებს გაუმჯობესებას. მომხმარებლები შეუცნობლად ადასტურებენ საანგარიშსწორებო მონაცემებს, როდესაც იხდიან თავიანთი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ან ჩივიან მათთვის დარიცხული ხარჯების გამო. გარდა ამისა, მარეგულირებელმა ორგანოებმა შეიძლება მიმართონ სუბიექტს ისეთ საკითხებზე, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებაზე, მაგალითად, შეტყობინება, რომელიც ეხება ბანკების მარეგულირებელი უწყებების მიერ ჩატარებულ შემოწმებებს. ასევე, ხელმძღვანელობამ მონიტორინგის ღონისძიებებში შეიძლება გაითვალისწინოს გარე აუდიტორების ინფორმაცია, რომელიც ეხება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას.

საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია

15. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემა მოიცავს გარკვეულ პროცესებსა და პოლიტიკას, საბუღალტრო ჩანაწერებსა და შესაბამის დამადასტურებელ დოკუმენტებს, რომლებიც განკუთვნილი და დადგენილია იმისთვის, რომ

    - განხორციელდეს სუბიექტის ოპერაციების ინიცირება, დოკუმენტირება და დამუშავება (ასევე ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენებისა და პირობების შესახებ ინფორმაციის შეგროვება,

დამუშავება და გამჟღავნება) და შესაბამის აქტივებზე, ვალდებულებებსა და საკუთარ კაპიტალზე _ ანგარიშვალდებულება;

- გადაჭრას ოპერაციების არასწორად დამუშავების საკითხი, მაგალითად, ავტომატიზებული დამხმარე ანგარიშების ფაილები და პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება გაურკვეველი მუხლების დროულად გასარკვევად;
- დაამუშაოს და გაითვალისწინოს სისტემის მიერ კონტროლის პროცედურების ბლოკირების ან იგნორირების შემთხვევები;
- ოპერაციის დამუშავების შედეგად მიღებული ინფორმაცია ჩართოს მთავარ საბუღალტრო წიგნში (მაგ., დამხმარე წიგნიდან დაგროვილი ოპერაციების გადატანა მთავარ წიგნში);
- შეკრიბოს და დაამუშაოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისი ინფორმაცია, ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენებისა და პირობების შესახებ, როგორიცაა, აქტივების ცვეთა და ამორტიზაცია და აქტივების ანაზღაურების შესაძლებლობებში მომხდარი ცვლილებები; და
- უზრუნველყოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ინფორმაცია შეგროვებული, დოკუმენტირებული, დამუშავებული, დაჯამებული და სათანადოდ იყოს წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში.

16. სუბიექტის ბიზნესპროცესები მოიცავს სხვადასხვა სახის საქმიანობას, რომელთა დანიშნულებაა:

- სუბიექტის პროდუქტებისა და მომსახურების შექმნა, შესყიდვა, წარმოება, გაყიდვა და დისტრიბუცია;
- კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველყოფა; და
- ინფორმაციის დოკუმენტირება, მათ შორის, საბუღალტრო და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი ინფორმაციის.

ბიზნესპროცესების შედეგია ოპერაციები, რომლებსაც აღრიცხავს, ამუშავებს და ანგარიშგებაში წარადგენს საინფორმაციო სისტემა.

17. ინფორმაციის ხარისხი გავლენას ახდენს ხელმძღვანელობის შესაძლებლობაზე, სათანადო გადაწყვეტილებები მიიღოს სუბიექტის საქმიანობის მართვასა და კონტროლთან დაკავშირებით და მოამზადოს სანდო ფინანსური ანგარიშგება.

18. კომუნიკაცია, რომელიც გულისხმობს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული ცალკეული ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობების შესახებ უფრო ნათელი წარმოდგენის შექმნას თა-

ნამშრომლებისთვის, შეიძლება ხორციელდებოდეს სხვადასხვა ფორმით, მაგალითად, სუბიექტის პოლიტიკის სახელმძღვანელოების, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სახელმძღვანელოებისა და მემორანდუმების მეშვეობით. ინფორმირება ასევე შესაძლებელია განხორციელდეს ელექტრონული საშუალებებით, სიტყვიერად და ხელმძღვანელობის ქმედებებით.

19. სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენასთან დაკავშირებული ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობების და ასევე მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ თანამშრომელთა ინფორმირება გულისხმობს თანამშრომლებისთვის უფრო ნათელი წარმოდგენის შექმნას სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებულ იმ ცალკეულ ფუნქციებსა და პასუხისმგებლობებზე, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესს. ინფორმირება შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებსაც, როგორიცაა, მაგალითად თანამშრომელთა გათვითცნობიერების დონე იმის თაობაზე, საინფორმაციო სისტემაში როგორ არის მათი საქმიანობა დაკავშირებული სხვების მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან და როგორ ხდება სუბიექტის სათანადო ზედა დონის პერსონალისთვის ინფორმირება გადახრების შესახებ.

მაკონტროლებელი საქმიანობა

20. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურებს აუდიტორი ადგენს 26-ე პუნქტის შესაბამისად. ამგვარ კონტროლის პროცედურებს განეკუთვნება ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები და სტ საერთო კონტროლის მექანიზმები და ორივე მათგანი შეიძლება იყოს როგორც მანუალური, ისე ავტომატიზებული. რაც უფრო დიდი მოცულობით გამოიყენება ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, ან რაც უფრო მეტ ავტომატიზებულ ასპექტებს მოიცავს კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც ხელმძღვანელობა იყენებს და ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, მით უფრო მნიშვნელოვანი შეიძლება იყოს სუბიექტისთვის სტ საერთო კონტროლის მექანიზმების დანერგვა, რომლებიც უზრუნველყოფს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ავტომატიზებული ასპექტების უწყვეტად ფუნქციონირებას. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს შემდეგი ტიპის პროცედურებს:

- *ავტორიზაცია და დამტკიცება.* ავტორიზაცია ადასტურებს, რომ ოპერაცია არის ვალიდური (ე.ი. იგი წარმოადგენს ფაქტობრივ ეკონომიკურ მოვლენას ან შეესაბამება სუბიექტის პოლიტიკას). ავტორიზაცია, როგორც წესი, ხორციელდება ზედა დონის

ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცების ფორმით, ან ვერიფიკაციისა და იდენტიფიკაციის მეშვეობით, თუ ოპერაცია ვალიდურია. მაგალითად, ხელმძღვანელი ხარჯების ანგარიშს ამტკიცებს მას შემდეგ, რაც მიმოიხილავს, გონივრულია თუ არა გაწეული ხარჯები და შეესაბამება თუ არა სუბიექტის პოლიტიკას. ავტომატიზებული დამტკიცების პროცედურის მაგალითია როდესაც ანგარიშ-ფაქტურის ერთეულის ღირებულება ავტომატურად უდარდება შესაბამის შესყიდვის შეკვეთის ერთეულის ღირებულებას, წინასწარ დადგენილი დასაშვები დონის ფარგლებში. ავტომატურად დამტკიცდება გადასახდელად ის ანგარიშ-ფაქტურები, რომლებიც დასაშვები დონის ფარგლებშია, ხოლო ის ანგარიშ-ფატურები, რომლებიც დასაშვებ დონეს აღემატება, მოინიშნება დამატებით განსახილველად;

- *შეჯერება.* შეჯერების დროს ერთმანეთს უდარდება ორი ან რამდენიმე მონაცემი. თუ განსხვავება გამოვლინდება, ზომები უნდა გატარდეს ამ მონაცემების შესაბამისობაში მოსაყვანად. როგორც წესი, შეჯერება ეხება ოპერაციების დამუშავების სისრულეს ან სისწორეს;
- *ვერიფიკაცია.* ვერიფიკაციის დროს ერთმანეთს უდარდება ორი ან რამდენიმე ელემენტი, ან რომელიღაც ელემენტი უდარდება პოლიტიკას და, სავარაუდოდ, მოიცავს გამოსასწორებელ ქმედებასაც, თუ შესადარებელი ორი ელემენტი ერთმანეთს არ ედრება, ან ელემენტი არ შეესაბამება პოლიტიკას. როგორც წესი, ვერიფიკაცია მიმართულია ოპერაციების დამუშავების სისრულეზე, სისწორეზე, ან ვალიდურობაზე;
- *ფიზიკური ან ლოგიკური კონტროლის პროცედურები,* მათ შორის ისეთი, რომლებიც მიმართულია აქტივების დაცვაზე უნებართვო წვდომისგან, შეძენის, გამოყენების ან გაყიდვისგან. კონტროლის პროცედურები, რომლებიც მოიცავს:
  - აქტივების ფიზიკურ უსაფრთხოებას, მათ შორის, სათანადო დამცავ ზომებს, როგორიცაა უსაფრთხოების ზომების შემოღება აქტივებისა და ჩანაწერების წვდომაზე;
  - ოფიციალური ნებართვის გაცემას კომპიუტერულ პროგრამებსა და მონაცემთა ფაილებზე წვდომის უფლებაზე (ე.ი. ლოგიკური წვდომა);
  - პერიოდულ დათვლას და შედარებას მაკონტროლებელ ანგარიშებში ნაჩვენებ თანხებთან (მაგალითად, ფულადი სახსრების, ფასიანი ქაღალდებისა და მარაგების ინვენ-

ტარიზაციის შედეგების შედარება ბუღალტრულ ჩანაწერებთან).

იმის დადგენა, აქტივების მოპარვის თავიდან აცილებისთვის გამიზნული ფიზიკური კონტროლის პროცედურები რამდენად შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის სანდოობას, დამოკიდებულია კონკრეტულ გარემოებებზე, მაგალითად, ძალიან მაღალია თუ არა აქტივების მიდრეკილება უკანონო მითვისების მიმართ.

- *მოვალეობების დანაწილება.* სხვადასხვა ადამიანის დანიშვნა პასუხისმგებელ პირად ოპერაციების შესრულების ნებართვის გაცემაზე, ოპერაციების ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აქტივების უსაფრთხოების უზრუნველყოფაზე. მოვალეობების დანაწილება მიზნად ისახავს ისეთი ხელსაყრელი პირობების შემცირებას, რომლებიც ნებისმიერ პირს ჩააყენებს ისეთ სიტუაციაში, რომ მან დაუშვას შეცდომა ან ჩაიდინოს თაღლითობა და თან დამალოს ამგვარი ქმედება მოვალეობების შესრულების ჩვეული პროცესის დროს.

  მაგალითად, მენეჯერი რომელიც კრედიტით გაყიდვების ნებართვას იძლევა, პასუხისმგებელი არ არის მოთხოვნების ანგარიშების წარმოებაზე ან მიღებული ფულადი სახსრების დოკუმენტების დამუშავებაზე. თუ ერთ პირს შეუძლია ყველა ამ სამუშაოს შესრულება, ამ პირს შეეძლება მაგალითად ფიქტიური გაყიდვების ოპერაციის შექმნა, რომელიც შეიძლება ვერ გამოვლინდეს. ანალოგიურად, გაყიდვების პერსონალს არ უნდა შეეძლოს პროდუქციის ფასის ფაილების ან საკომისიო გადასახდელების განაკვეთების შეცვლა.

  ზოგჯერ მოვალეობების დანაწილება პრაქტიკული არ არის, ან ეკონომიკური არ არის დანახარჯების თვალსაზრისით, ან შეუძლებელია. მაგალითად, შედარებით მცირე ზომის და ნაკლებად რთულ სუბიექტებს შეიძლება არ ჰქონდეთ საკმარისი რესურსები მოვალეობების იდეალური დანაწილების მისაღწევად და დამატებითი პერსონალის დაქირავებისთვის საჭირო დანახარჯების გაწევა შეიძლება შეუძლებელი იყოს. ასეთ სიტუაციაში, ხელმძღვანელობას შეიძლება ჰქონდეს სხვა კონტროლის მექანიზმები. ზემოთ მოყვანილ მაგალითში, თუ გაყიდვების პერსონალს შეეძლება პროდუქციის ფასის ფაილების შეცვლა, შეიძლება სუბიექტში არსებობდეს აღმომჩენი კონტროლის პროცედურა. მაგალითად, როდესაც გაყიდვების ფუნქციისგან დამოუკიდებელი

პირი პერიოდულად იხილავს, გაყიდვების განყოფილების თანამშრომელმა შეცვალა თუ არა ფასები და როდის, რა გარემოებებში.

21. ზოგიერთი ტიპის კონტროლის პროცედურა შეიძლება დამოკიდებული იყოს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ დადგენილი, სათანადო საზედამხედველო კონტროლის პოლიტიკის არსებობაზე. მაგალითად, შესაძლებელია ავტორიზაციის კონტროლის პროცედურების დელეგირება დაწესებული ინსტრუქციების შესაბამისად, როგორიცაა, მაგალითად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ინვესტიციებისთვის დადგენილი კრიტერიუმები; თუმცა, არატიპური ოპერაციები, როგორიცაა, მნიშვნელოვანი შესყიდვები ან ინვესტიციების შეკვეცა, შეიძლება საჭიროებდეს კონკრეტულ მაღალ დონეზე დამტკიცებას, მათ შორის, ზოგ შემთხვევაში, აქციონერთა მიერ დამტკიცებას.

შიდა კონტროლის შეზღუდვები

22. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას, მისი ეფექტიანობის დონის მიუხედავად, შეუძლია სუბიექტი უზრუნველყოს დასაბუთებული რწმუნებით მხოლოდ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიზნების მიღწევის შესახებ. ამ მიზნების მიღწევის ალბათობაზე გავლენას ახდენს შიდა კონტროლის თანდაყოლილი შეზღუდვები. ამაში იგულისხმება ის ფაქტი, რომ ადამიანის მსჯელობა გადაწყვეტილების მიღებისას შესაძლებელია მცდარი იყოს და ადამიანის მონაწილეობის ფაქტორით გამოწვეული შეცდომის გამო, შეიძლება პრობლემები შეექმნას სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მუშაობას. მაგალითად, შეიძლება შეცდომა იყოს დაშვებული ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის შემუშავებისას ან მისი შეცვლისას. ანალოგიურად, ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის მოქმედება შეიძლება ეფექტური არ იყოს, კერძოდ, როდესაც სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მიზნებისთვის მომზადებული ინფორმაცია (მაგალითად, გადახრების შესახებ ანგარიში) ნაყოფიერად არ გამოიყენება იმის გამო, რომ ამ ინფორმაციის მიმოხილვაზე პასუხისმგებელ პირს არ ესმის მისი დანიშნულება, ან ვერ ატარებს სათანადო ზომებს.

23. გარდა ამისა, შესაძლებელია კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლა ორი ან რამდენიმე პირის ფარული შეთანხმების მეშვეობით, ან ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის ამა თუ იმ პროცედურისთვის არასათანადოდ თავის არიდებით. მაგალითად, ხელმძღვანელობამ ძირითადი ხელშეკრულების გარდა, მომხმარებლებთან შეიძლება დადოს დამატებითი ხელშეკრულებები, რომლებშიც შეცვლილია სუბიექტის გაყიდვების ხელშეკრულებების სტანდარტული ვადები და პირობები, რასაც შეიძლება მოჰყვეს არასათანადო ამონაგების აღია-

რება. ასევე, შესაძლებელია გამოყენებით პროგრამაში ინტეგრირებული, სისტემაში შესატანი მონაცემების შემოწმების პროცედურისთვის თავის არიდება ან ბლოკირება, რომლის მიზანია ისეთი ოპერაციების გამოვლენა და შეტყობინება, რომლებიც აჭარბებს კრედიტის დადგენილ ლიმიტს.

24. გარდა ამისა, კონტროლის პროცედურების შემუშავებისა და დანერგვის პროცესში, ხელმძღვანელობამ შეიძლება იმსჯელოს იმ კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და ხარისხის შესახებ, რომელთა დანერგვაც აქვს განზრახული, ასევე იმ რისკების ხასიათისა და სიდიდის შესახებაც, რომლის საკუთარ თავზე აღებასაც აპირებს.

მე-4 დანართი

(იხ. პუნქტები 14(ა), 24(ა) (ii), გ25-გ28, გ118)

სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ამ დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობის შესწავლასთან.

შიდა აუდიტის განყოფილების მიზნები და საქმიანობის მასშტაბი

1. შიდა აუდიტის განყოფილების მიზნები და საქმიანობის მასშტაბი, მისი პასუხისმგებლობის ხასიათიც და სტატუსიც ორგანიზაციის ფარგლებში, მათ შორის, ამ განყოფილების უფლებამოსილება და ანაგარიშვალდებულება ძალიან განსხვავებული შეიძლება იყოს სხვადასხვა სუბიექტში, რაც დამოკიდებულია სუბიექტის სიდიდეზე, სირთულესა და სტრუქტურაზე, ასევე ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მოთხოვნებზე. ეს საკითხები შეიძლება ჩამოყალიბებული იყოს შიდა აუდიტის განყოფილების შინაგანაწესში, ან სხვა ანალოგიურ დოკუმენტში.

2. შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობაში შეიძლება შედიოდეს გარკვეული პროცედურების ჩატარება და შედეგების შეფასება იმ მიზნით, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები უზრუნველყოს რწმუნებით რისკების მართვის, შიდა კონტროლის სისტემისა და მმართველობითი პროცესების სტრუქტურისა და მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ. თუ ასეა, შიდა აუდიტის განყოფილება შეიძლება მნიშვნელოვან როლს თამაშობდეს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში. თუმცა, შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობა შეიძლება შემოიფარგლებოდეს სუბიექტის ოპერაციების ეკონომიურობის, მწარმოებლურობისა და ეფექტიანობის შეფასებით. ასეთ შემთხვევაში, ამ განყოფილების სამუშაო შეიძლება პირდაპირ არ იყოს დაკავშირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან.

შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლების გამოკითხვა

3. თუ სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება, შიდა აუდიტის განყოფილების სათანადო თანამშრომლების გამოკითხვის შედეგად აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც გამოადგება სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების

წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაში ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და ცალკეული მტკიცებების დონეზე. შიდა აუდიტის განყოფილებას მუშაობის დროს, სავარაუდოდ, შესწავლილი ექნება სუბიექტის ოპერაციები და ბიზნესის რისკები და ჩატარებული სამუშაოს შედეგად შეიძლება გარკვეული ინფორმაცია ჰქონდეს მოპოვებული, მაგალითად, შეიძლება გამოვლენილი ჰქონდეს შიდა კონტროლის ისეთი ნაკლოვანებები ან რისკები, რომლებიც აუდიტორს ძალიან დაეხმარება სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, რისკების შეფასებასა და აუდიტის სხვა ასპექტებში. ამგვარად, აუდიტორი შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლების გამოკითხვას ატარებს ნებისმიერ შემთხვევაში, იმის მიუხედავად, ვარაუდობს თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მათი მოცულობის შესამცირებლად[73]. გამოკითხვების ჩატარება შეიძლება განსაკუთრებით მიზანშეწონილი და სასარგებლო იყოს ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც შიდა აუდიტის განყოფილებამ დააყენა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინაშე და ასევე თვითონ შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ განხორციელებული რისკის შეფასების პროცესის შედეგებთან მიმართებით.

4. თუ აუდიტორის მიერ ჩატარებული გამოკითხვების შედეგებიდან გამოვლინდა ისეთი საკითხები, რომლებიც შესაფერისია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს ამ საკითხებთან დაკავშირებული შიდა აუდიტის განყოფილების ანგარიშების გაცნობა. ამგვარი ანგარიშების მაგალითებია შიდა აუდიტის განყოფილების სტრატეგიისა და სამუშაო გეგმის დოკუმენტაცია და ასევე ანგარიშები, რომლებიც განყოფილებამ მოამზადა ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, სადაც აღწერილია შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ჩატარებული შემოწმებების შედეგები.

5. გარდა ამისა, ასს 240-ის[74] შესაბამისად, თუ შიდა აუდიტის განყოფილება ინფორმაციას აწვდის აუდიტორს რაიმე ფაქტობრივი, საეჭვო ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, აუდიტორი ამ ინფორმაციას

73. ამ საკითხთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს შეიცავს ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს).
74. ასს 240, მე-19 პუნქტი.

ითვალისწინებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის გამოსავლენად.

6. შიდა აუდიტის განყოფილებაში გამოკითხვის ჩასატარებლად აუდიტორისთვის შესაფერისი შეიძლება იყოს პირები, რომლებსაც, აუდიტორის აზრით, გააჩნიათ სათანადო ცოდნა, გამოცდილება და უფლებამოსილება, როგორიცაა, მაგალითად შიდა აუდიტის განყოფილების უფროსი (მთავარი აღმასრულებელი პირი), ან გარემოებებისდა მიხედვით, ამ განყოფილების სხვა პერსონალი. აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს ასევე პერიოდული შეხვედრების მოწყობა ამ პირებთან.

შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გათვალისწინება კონტროლის გარემოს შესწავლისას

7. კონტროლის გარემოს შესწავლისას აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, როგორი რეაგირება მოახდინა ხელმძღვანელობამ შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ გამოვლენილ ფაქტებზე და მათ მიერ შემოთავაზებულ რეკომენდაციებზე, რომლებიც ეხებოდა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ნაკლოვანებებს და შემდეგ ხელმძღვანელობის მიერ გატარებული ზომები შეაფასა თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილებამ.

ინფორმაციის მოპოვება იმის შესახებ, რა როლს თამაშობს შიდა აუდიტის განყოფილება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში

8. თუ შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობებისა და მარწმუნებელი ღონისძიებების ხასიათი დაკავშირებულია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან, აუდიტორმა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება შეიძლება შეძლოს ასევე იმ პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, რომლებიც უშუალოდ აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. სავარაუდოდ, უფრო მაშინ არის მოსალოდნელი, რომ აუდიტორები შეძლებენ შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას, როდესაც ჩანს (მაგალითად, წინა წლების აუდიტიდან მიღებული გამოცდილებიდან, ან აუდიტორის მიერ ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურებიდან), რომ სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილება სათანადოდ არის უზრუნველყოფილი ადეკვატური რესურსებით, სუბიექტის სირთულისა და მისი საქმიანობის სპეციფიკის შესაბამისად და ამავე დროს უშუალოდ არის ანგარიშვალდებული მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინაშე.

9. თუ აუდიტორი შიდა აუდიტის განყოფილების შესახებ თავდაპირველად შექმნილი წარმოდგენის შემდეგ ვარაუდობს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მათი მოცულობის შესამცირებლად, მან უნდა გამოიყენოს ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს).

10. გარდა ამისა, როგორც ასს 610-შია (გადასინჯული 2013 წელს) განხილული, შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოები განსხვავდება შიდა კონტროლის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი სხვა ღონისძიებებისგან, რომლებიც შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის შესაფერისი იყოს, როგორიცაა, მაგალითად მმართველობითი სააღრიცხვო ინფორმაციის მიმოხილვა, რომელიც ტარდება იმის დასადგენად, როგორ ახდენს სუბიექტი უზუსტობების პრევენციას ან აღმოჩენას.

11. სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების სათანადო თანამშრომლებთან კომუნიკაციის დამყარება გარიგების შესრულების დასაწყისშივე და ამგვარი საინფორმაციო კავშირების შენარჩუნება მთელი აუდიტის განმავლობაში, ხელს უწყობს ინფორმაციის ეფექტურ გაცვლას. ამის შედეგად იქმნება ისეთი გარემო, როდესაც აუდიტორი ინფორმირებული იქნება შიდა აუდიტის განყოფილებისთვის ცნობილი ყველა მნიშვნელოვანი საკითხის შესახებ, რომელიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტორის სამუშაოზე. ასს 200-ში განხილულია, რა დიდი მნიშვნელობა აქვს აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებას პროფესიული სკეპტიციზმით,[75] მათ შორის სიფრთხილის გამოჩენას ისეთი ინფორმაციის მიმართ, რომელიც ეჭვს ბადებს დოკუმენტებისა და ჩატარებული გამოკითხვების შედეგად მიღებული პასუხების საიმედოობასთან დაკავშირებით, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს აუდიტის მტკიცებულებებად. შესაბამისად, შიდა აუდიტის განყოფილებასთან კომუნიკაცია მთელი აუდიტის განმავლობაში შიდა აუდიტორებს აძლევს იმის საშუალებას, რომ ამგვარი ინფორმაცია მიიტანოს აუდიტორის ყურამდე. შემდეგ აუდიტორი შეძლებს ამ ინფორმაციის გათვალისწინებას არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში.

75. ასს 200, მე-7 პუნქტი.

მე-5 დანართი
(იხ. პუნქტები 25(ა), 26(ბ)-(გ), გ94, გ166-გ172)

საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ამ დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული საკითხები, რომელთა განხილვა აუდიტორს შეუძლია, როდესაც ეცნობა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების მდგომარეობას.

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებში საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების საკითხის შესწავლა

1. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა მოიცავს როგორც მანუალურ, ისე ავტომატიზებულ ელემენტებს (ე.ი. მანუალური და ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები და სხვა რესურსები, რომლებიც გამოიყენება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში). სუბიექტის მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტების თანაფარდობა განსხვავებული იქნება იმისდა მიხედვით, რა ტიპისა და სირთულის საინფორმაციო ტექნოლოგიებს იყენებს სუბიექტი. სუბიექტის მიერ სტ-ის გამოყენება გავლენას ახდენს მეთოდზე, რომლის გამოყენებითაც ხდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად საჭირო ინფორმაციის დამუშავება, შენახვა და გადაცემა და, მაშასადამე, გავლენას ახდენს იმ მეთოდზეც, რომლის მეშვეობითაც შეიქმნება და დაინერგება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა. სუბიექტის შიდა კონტროლის ნებისმიერ კომპონენტში შეიძლება გამოიყენებოდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიები გარკვეული დოზით.

   საზოგადოდ, სტ-ის გამოყენებას სარგებელი მოაქვს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემისთვის, ვინაიდან სუბიექტს საშუალებას აძლევს:

   - ერთნაირად გამოიყენოს ბიზნესის წინასწარ დადგენილი წესები და ჩაატაროს რთული გამოთვლები დიდი მოცულობის ოპერაციებისა და მონაცემების დამუშავების პროცესში;
   - გააუმჯობესოს ინფორმაციის დროულობა, ხელმისაწვდომობა და სიზუსტე;

- გააიოლოს ინფორმაციის დამატებითი ანალიზის პროცესი;
- გააუმჯობესოს სუბიექტის საქმიანობის შედეგებისა და მისი პოლიტიკისა და პროცედურების მონიტორინგის განხორციელების შესაძლებლობა;
- შეამციროს კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკი; და
- გააუმჯობესოს მოვალეობების ეფექტური დანაწილების მიღწევის შესაძლებლობა სტ გამოყენებით პროგრამებში, მონაცემთა ბაზებსა და საოპერაციო სისტემებში უსაფრთხოების კონტროლის პროცედურების დანერგვით.

2. მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტების მახასიათებლების შესწავლა შესაფერისია არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად და ამის საფუძველზე დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად. ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები შეიძლება უფრო საიმედო იყოს, ვიდრე მანუალური, ვინაიდან შეუძლებელია მათთვის ადვილად გვერდის ავლა, მათი ადვილად შეცვლა ან იგნორირება და, გარდა ამისა, უფრო ნაკლებია იმის ალბათობა, რომ ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების გამოყენებისას დაშვებული იქნება მარტივი შეცდომები და გადაცდომები. შემდეგ გარემოებებში შეიძლება უფრო ეფექტური იყოს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების გამოყენება, ვიდრე მანუალური კონტროლის პროცედურების:

- დიდი მოცულობის განმეორებადი ოპერაციებისთვის, ან ისეთ სიტუაციებში, როდესაც შესაძლებელია განჭვრეტადი ან პროგნოზირებადი შეცდომების თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და გასწორება ავტომატიზებული საშუალებებით;
- ისეთ სიტუაციებში, როდესაც კონტროლის განსახორციელებლად შესაძლებელია კონკრეტული გზების ადეკვატურად შემუშავება და მათი ავტომატიზაცია.

სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში გამოყენებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების შესწავლა

3. სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში შეიძლება გამოიყენებოდეს მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტები, რაც გავლენას იქონიებს ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშის მომზადების მეთოდზეც. კერძოდ, ოპერაციების ინი-

ცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშის მოსამზადებლად განკუთვნილი პროცედურები შეიძლება ხორციელდებოდეს სუბიექტის მიერ გამოყენებული სტ გამოყენებითი პროგრამების მეშვეობით და იმის მიხედვით, სუბიექტს როგორი კონფიგურაცია აქვს გამოყენებული ამ გამოყენებითი პროგრამებისთვის. გარდა ამისა, ციფრული ფორმით არსებული ჩანაწერები შეიძლება ჩანაცვლდეს ან შეივსოს ქაღალდზე არსებული დოკუმენტებით.

4. საინფორმაციო სისტემის ოპერაციების ნაკადებისა და მათ დამუშავებასთან დაკავშირებული სტ გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად, აუდიტორი აგროვებს ინფორმაციას სუბიექტის მიერ გამოყენებული სტ გამოყენებითი პროგრამების ტიპისა და მახასიათებლების შესახებ, ასევე შესაბამისი სტ ინფრასტრუქტურისა და სტ-ის შესახებ. შემდეგ ცხრილში განხილულია ისეთი საკითხების მაგალითები, რომელთა განხილვაც აუდიტორს შეუძლია სტ გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად, ასევე მოცემულია სტ გარემოს ტიპიური მახასიათებლების მაგალითებიც, რომლებიც დაჯგუფებულია სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში გამოყენებული სტ გამოყენებითი პროგრამების სირთულის მიხედვით. თუმცა, ამგვარი მახასიათებლები საორიენტაციო ხასიათისაა და შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს იმის მიხედვით, კონკრეტულად რა ტიპის სტ გამოყენებით პროგრამებს იყენებს სუბიექტი.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია ავტომატიზაციის ხარისხთან და მონაცემების გამოყენებასთან:			
• მონაცემების დამუშავებისთვის განკუთვნილი ავტომატიზებული პროცედურების მოცულობა და ამ პროცედურების სირთულე, მათ შორის არსებობს თუ არა მაღალ დონეზე ავტომატიზებული, ქაღალდის გარეშე დამუშავება.	ა/რ	ა/რ	ფართო და ხშირად რთული ავტომატიზებული პროცედურები.
• სუბიექტის დაყრდნობის ხარისხი სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებზე ინფორმაციის დამუშავებისას.	ავტომატიზებული ანგარიშის მარტივი ლოგიკა.	შესაბამისი ავტომატიზებული ანგარიშის მარტივი ლოგიკა.	ავტომატიზებული ანგარიშის რთული ლოგიკა: ანგარიშების გენერატორი პროგრამული უზრუნველყოფა.
• როგორ ხდება მონაცემების შეტანა სისტემაში (ე.ი. მანუალურად, მომხმარებლის ან მომწოდებლის მონაცემები ან ფაილის ატვირთვა).	მონაცემების შეტანა მანუალურად.	მცირე რაოდენობის მონაცემების შეტანა ან მარტივი ინტერფეისები.	დიდი რაოდენობის მონაცემების შეტანა ან რთული ინტერფეისები.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	**საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები**	**დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)**
• სტ, სისტემის ინტერფეისების მეშვეობით, როგორ უწყობს ხელს ინფორმაციის გადაცემას გამოყენებით პროგრამებს, მონაცემთა ბაზებს ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებს შორის, სისტემის შიგნით ან მის ფარგლებს გარეთ, საჭიროებისამებრ.	არ არსებობს ავტომატიზებული ინტერფეისები (მონაცემების შეტანა მხოლოდ მანუალურად ხდება).	მცირე რაოდენობის მონაცემების შეტანა ან მარტივი ინტერფეისები.	დიდი რაოდენობის მონაცემების შეტანა ან რთული ინტერფეისები.
• ციფრული ფორმით არსებული მონაცემების მოცულობა და სირთულე, რომლებიც მუშავდება საინფორმაციო სისტემაში, მათ შორის ინახება თუ არა ციფრული ფორმით საბუღალტრო ჩანაწერები ან სხვა ინფორმაცია და	მცირე მოცულობის მონაცემები ან მარტივი მონაცემები, რომელთა შემოწმება შესაძლებელია მანუალურად; მონაცემები	მცირე მოცულობის მონაცემები ან მარტივი მონაცემები.	დიდი მოცულობის მონაცემები ან რთული მონაცემები; მონაცემთა საცავები;[76] შიდა ან გარე სტ სერვისების პროვაიდერების გამოყენება (მაგ., მესამე მხარის

76. მონაცემთა საცავს, როგორც წესი, უწოდებენ ერთი ან რამდენიმე არაერთგვაროვანი წყაროს ინტეგრირებული მონაცემების ცენტრალურ საცავს (როგორიცაა რამდენიმე მონაცემთა ბაზა), რომელთა გამოყენებით შეიძლება შეიქმნას ანგარიშები, ან რომელთა გამოყენება სუბიექტს შეუძლია მონაცემთა ანალიზში. ანგარიშების გენერატორი არის სტ გამოყენებითი პროგრამა, რომელიც გამოიყენება ერთი ან რამდენიმე წყაროდან (როგორიცა მონაცემთა საცავი, მონაცემთა ბაზა ან სტ გამოყენებითი პროგრამა) მონაცემების ამოსაკრებად და წინასწარ დადგენილი ფორმატით მონაცემების წარსადგენად.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	**საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები**	**დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)**
დამახსოვრებული მონაცემების ადგილმდებარეობა.	ხელმისაწვდომია ადგილობრივად.		მეხსიერება ან მონაცემების ჰოსტინგი.).
საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია სტ გამოყენებით პროგრამებთან და სტ ინფრასტრუქტურასთან:			
• გამოყენებითი პროგრამის ტიპი; (მაგ., კომერციული გამოყენებითი პროგრამა, რომელიც უმნიშვნელოდ არის შეცვლილი ან არ არის შეცვლილი, ან ძალიან შეცვლილი ან მაღალ დონეზე ინტეგრირებული გამოყენებითი პროგრამა, რომლის ყიდვა და გადაკეთება შესაძლებელია, ან სუბიექტში შექმნილი გამოყენებითი პროგრამა).	შეძენილი გამოყენებითი პროგრამა მცირე ცვლილებით ან ცვლილების გარეშე.	შეძენილი გამოყენებითი პროგრამა ან წინა თაობის მარტივი ან დაბალი კლასის, მცირე ფუნქციური შესაძლებლობების ERP გამოყენებითი პროგრამები, მცირე ცვლილებით ან ცვლილების გარეშე.	შეკვეთით შექმნილი გამოყენებითი პროგრამები ან უფრო რთული ERP პროგრამები მნიშვნელოვანი ცვლილებებით.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველ-ყოფა	**საშუალო ზომისა და საშუალო სირ-თულის კომერცი-ული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები**	**დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)**
• სტ გამოყენები-თი პროგრამების ტიპის სირთულე და შესაბამისი სტ ინფრასტრუქტ-ურა.	მცირე, მარ-ტივი ლეპ-ტოპი ან კლი-ენტ- სერვე-რული პროგრამები.	კარგად აპრობი-რებული, ტიპური მეინფრეიმი, მცირე ან მარტივი კლიენტ- სერვერი, პროგრამული უზრუნველყოფა, როგორც ღრუბლოვანი სერვისი.	რთული მეინფრეიმი, დიდი ან რთული კლიენტ- სერვერი, ვებწვდომის შესაძლებლობა, ინფრასტრუქ-ტურა, როგორც ღრუბლოვანი სერვისი.
• არსებობს თუ არა მესამე მხარის ჰოსტინგი ან სტ-ს აუთსორსინგი.	თუ აუთსორ-სინგია გამო-ყენებული, პროვაიდერი კომპეტენტუ რი, ცნობილი და აღიარე-ბულია (მაგალითად, ღრუბლოვანი სერვისის პროვაიდერი).	თუ აუთსორსინგია გამოყენებული, პროვაიდერი კომპეტენტური, ცნობილი და აღიარებულია (მაგალითად, ღრუბლოვანი სერვისის პროვაიდერი)	გარკვეული გამო-ყენებითი პრო-გრამებისთვის ცნობილი, აღია-რებული პროვა-იდერი, ხოლო სისტემის სხვა კომპონენტები-სთვის _ ახალი ან დამწყები პროვაიდერი.
• სუბიექტი იყენებს თუ არა უახლეს ტექნო-ლოგიებს, რომ-ლებიც გავლენას ახდენს მის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.	არ გამოი-ყენება უახლესი ტექნოლო-გიები.	შეზღუდულად გამოიყენება უახლესი ტექნოლოგიები ზოგიერთ გამოყენებით პროგრამაში.	შერეულად გამოიყენება უახლესი ტექნო-ლოგიები პლატფორმე-ბისთვის.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია სტ პროცესებთან:			
• პერსონალი, რომელიც ჩართულია სტ გარემოს მუშაობაში (სტ-ს მომსახურე რესურსების რაოდენობა და უნარ-ჩვევების დონე, რომლებიც მართავენ სტ გარემოს უსაფრთხოებასა და ცვლილებებს).	მცირე რაოდენობის პერსონალი, რომელსაც სტ სფეროში არასაკმარისი ცოდნა აქვთ იმისთვის, რომ დაამუშაონ მომწოდებლის განახლებები და მართონ წვდომა.	შეზღუდული რაოდენობის პერსონალი, რომელსაც გააჩნია სტ სფეროს უნარ-ჩვევები/შეზღუდული რაოდენობის სტ სფეროს სპეციალისტები.	სპეციალური სტ განყოფილებები კვალიფიციური პერსონალით, მათ შორის პროგრამირების უნარ-ჩვევების მქონე.
• იმ პროცესების სირთულე, რომლებიც მართავს წვდომის უფლებებს.	ერთი პირი, რომელსაც გააჩნია ადმინისტრაციული წვდომა წვდომის უფლებების მართვაზე.	მცირე რაოდენობის პერსონალი, რომელსაც გააჩნია ადმინისტრაციული წვდომა წვდომის უფლებების მართვაზე.	რთული პროცესები, რომლებსაც მართავს სტ განყოფილება წვდომის უფლებების კუთხით.
• სტ გარემოს უსაფრთხოების მეთოდების სირთულე, მათ შორის სტ გამოყენებითი პროგრამების	მარტივი ადგილობრივი წვდომა, გარე ვებწვდომის ელემენტების გარეშე.	რამდენიმე გამოყენებითი პროგრამა ვებწვდომისთვის განკუთვნილი, ძირითადად მარტივი,	მრავალი პლატფორმა, ვებზე დაფუძნებული პროგრამებით და უსაფრთხოების რთული მოდელები.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველ-ყოფა	**საშუალო ზომისა და საშუალო სირ-თულის კომერცი-ული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები**	**დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)**
მონაცემთა ბაზებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების დაცუ-ლობა კიბერშეტე-ვების რისკებისგან, კერძოდ, განსაკუ-თრებით მაშინ. როდესაც არსებობს ვებზე დაფუძნებული ოპერაციები ან ისეთი ოპერაციები, რომლე-ბიც საჭიროებს გარე ინტერფეისების გამოყენებას.		როლზე დაფუძნებული უსაფრთხოება.	წვდომა და უსაფრთხოების რთული მოდელები.
• პროგრამაში შესული ცვლილებები შეეხო თუ არა იმ მეთოდს, რომლის მეშვეობითაც ინფორმაცია მუშავდება და პერიოდის განმავ-ლობაში განხორ-ციელებული ამგვარი ცვლილებების დონე.	კომერციული პროგრამული უზრუნველ-ყოფა, რომელსაც არ აქვს ინსტალირე-ბული საწყისი კოდი.	ზოგიერთი კომე-რციული გამოყე-ნებითი პროგრამა, რომელსაც არ აქვს საწყისი კოდი და სხვა კარგად აპრო-ბირებული გამოყენებითი პროგრამები, რომ-ლებშიც განხორ-ციელებულია მცირე რაოდენობის ან მარტივი ცვლ-ილებები; ტრადი-ციული სისტემების სრულყოფის სასიცოცხლო ციკლები.	ახალი ან დიდი რაოდენობის ან რთული ცვლილებები, რამდენიმე სრულყოფის ციკლი ყოველ წელს.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	**საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები**	**დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)**
• სტ გარემოში მომხდარი ცვლილებების ხარისხი (მაგ., სტ გარემოს ახალი ასპექტები, ან მნიშვნელოვანი ცვლილებები სტ გამოყენებით პროგრამებში, ან მნიშვნელოვანი ცვლილებები სტ-ს შესაბამის ინფრასტრუქტურაში)	ცვლილებები შემოიფარგლება მხოლოდ კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფის ვერსიის განახლებით.	ცვლილებები მოიცავს კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფის განახლებას, **ERP** ვერსიის განახლებას ან არსებული მოძველებული ვერსიების გაუმჯობესებას.	ახალი ან დიდი რაოდენობის, ან რთული ცვლილებები, რამდენიმე სრულყოფის ციკლი ყოველ წელს, **ERP** სისტემის მნიშვნელოვანი მოდიფიკაცია.
• პერიოდის განმავლობაში გარდაიქმნა თუ არა მნიშვნელოვანი მონაცემები, ხოლო თუ ასეა, განხორციელებული ცვლილებების ხასიათი და მნიშვნელობა და როგორ განხორციელდა მონაცემების გარდაქმნა.	პროგრამული უზრუნველყოფის განახლება მომწოდებლის მიერ; არ არსებობს მონაცემების გარდაქმნის ფუნქცია განახლების მიზნებისთვის.	კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფის გამოყენებითი პროგრამების ვერსიის უმნიშვნელო განახლება, შეზღუდული მოცულობის გარდასაქმნელი მონაცემებით.	ვერსიის მნიშვნელოვანი განახლება, გამოშვებული ახალი ვერსია, პლატფორმის ცვლილება.

უახლესი ტექნოლოგიები

5. სუბიექტები შეიძლება იყენებდნენ უახლეს ტექნოლოგიებს (მაგ., ბლოკჩეინს, რობოტებს ან ხელოვნურ ინტელექტს), ვინაიდან ამგვარ ტექნოლოგიებს შეიძლება ჰქონდეს სპეციფიკური შესაძლებლობები იმისთვის, რომ გაიზარდოს სისტემის ოპერატიული ეფექტიანობა ან გაუმჯობესდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესი. როდესაც უახლეს ტექნოლოგიებს იყენებს სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ საინფორმაციო

სისტემაში, შესაძლოა აუდიტორმა ამგვარი ტექნოლოგიებით გამოავლინოს სტ გამოყენებითი პროგრამები და სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები. მართალია, შეიძლება ისეთი შთაბეჭდილება რჩებოდეს, რომ უახლესი ტექნოლოგიები უფრო რთულია არსებულ ტექნოლოგიებთან შედარებით, მაგრამ ამ შემთხვევაშიც არ იცვლება აუდიტორის პასუხისმგებლობა, რომელიც ეკისრება სტ გამოყენებით პროგრამებსა და გამოვლენილ სტ საერთო კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებით (26 (ბ)-(გ) პუნქტების შესაბამისად.

გრადაცია

6. სუბიექტის სტ გარემოს შესახებ წარმოდგენის შექმნა შეიძლება უფრო ადვილი იყოს ნაკლებად რთულ სუბიექტში, რომელიც იყენებს კომერციულ პროგრამულ უზრუნველყოფას და სუბიექტს წვდომა არა აქვს საწყის კოდთან, რათა რაიმე პროგრამული ცვლილებები განახორციელოს. ასეთ სუბიექტებს შეიძლება არ ქონდეს სპეციალური სტ რესურსები, მაგრამ ჰყავდეს ერთი პირი, რომელსაც ექნება ადმინისტრატორის როლი თანამშრომლისთვის წვდომის უფლების მიცემის მიზნით, ან მომწოდებლის მიერ მოწოდებული განახლებული ვერსიების ინსტალირებისთვის სტ გამოყენებით პროგრამებში. აუდიტორს შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა ბუღალტრული აღრიცხვის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფის პაკეტის შესწავლისას, რომელიც შეიძლება ერთადერთი სტ გამოყენებითი პროგრამა იყოს, რომელიც გამოიყენება ნაკლებად რთული სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში:

- რა დონეზე არის აპრობირებული პროგრამული უზრუნველყოფა და აქვს თუ არა მას საიმედოობის რეპუტაცია;
- რა დონეზე შეუძლია სუბიექტს პროგრამული უზრუნველყოფის საწყისი კოდის შეცვლა დამატებითი მოდულების ჩასართავად საბაზო პროგრამულ უზრუნველყოფაში, ან უშუალო ცვლილების შეტანა მონაცემებში;
- პროგრამულ უზრუნველყოფაში განხორციელებული მოდიფიკაციების ხასიათი და ხარისხი. მართალია, სუბიექტს შეიძლება არ შეეძლოს პროგრამული უზრუნველყოფის საწყისი კოდის შეცვლა, მაგრამ პროგრამული უზრუნველყოფის ბევრი პაკეტი კონფიგურაციის შეცვლის საშუალებას იძლევა (მაგ., საანგარიშგებო პარამეტრების დამატება ან შეცვლა). ეს ცვლილება, როგორც წესი, არ მოიცავს საწყისი კოდის მოდიფიკაციას, თუმცა, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს, რა დონეზე შეუძ-

ლია სუბიექტს პროგრამული უზრუნველყოფის კონფიგურირება, როდესაც იხილავს პროგრამული უზრუნველყოფების მიერ ავტომატიზებულად შექმნილი ისეთი ინფორმაციის სისრულესა და სისწორეს, რომელიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით; და

- რა დონეზე არის შესაძლებელი უშუალო წვდომა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ მონაცემებზე (ე.ი. პირდაპირი წვდომა მონაცემთა ბაზებზე სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენების გარეშე) და დასამუშავებელი მონაცემების მოცულობა. რაც უფრო დიდი მოცულობისაა მონაცემები, მით უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ სუბიექტს შეიძლება დასჭირდეს მონაცემების მთლიანობის შენარჩუნებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურების დანერგვა, რაც შეიძლება მოიცავდეს სტ საერთო კონტროლის ისეთ პროცედურებს, რომლებიც დაკავშირებულია უნებართვო წვდომასა და მონაცემების უნებართვო შეცვლასთან.

7. სტ რთული გარემო შეიძლება მოიცავდეს მაღალ დონეზე მოდიფიცირებულ ან მაღალ დონეზე ინტეგრირებულ სტ გამოყენებით პროგრამებს და, ამგვარად, მათ შესწავლას შეიძლება უფრო მეტი ძალისხმევა დასჭირდეს. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული პროცესები ან სტ გამოყენებითი პროგრამები შეიძლება ინტეგრირებული იყოს სხვა სტ გამოყენებით პროგრამებთან. ამგვარი ინტეგრაცია შეიძლება მოიცავდეს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებს, რომლებიც გამოიყენება სუბიექტის ოპერაციებში და ქმნიდეს ინფორმაციას იმ სტ გამოყენებითი პროგრამებისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ოპერაციების ნაკადებთან და ინფორმაციის დამუშავებასთან. ასეთ შემთხვევაში, სუბიექტის ოპერაციებში გამოყენებული გარკვეული სტ გამოყენებითი პროგრამები შეიძლება შესაფერისი იყოს ასევე ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვისაც. რთული სტ გარემო შეიძლება საჭიროებდეს ასევე სტრუქტურირებული სტ პროცესების მქონე სპეციალური სტ განყოფილებების არსებობას, რომლებსაც ემსახურება პროგრამული უზრუნველყოფის შემუშავებისა და სტ გარემოს ექსპლუატაციის უნარ-ჩვევებით აღჭურვილი პერსონალი. სხვა შემთხვევაში, სუბიექტი შეიძლება იყენებდეს მომსახურების შიდა ან გარე პროვაიდერებს სტ გარემოს გარკვეული ასპექტების ან სტ გარემოს პროცესების მართვისთვის (მაგ., მესამე მხარის ჰოსტინგი).

ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამების გამოვლენა, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები

8. სუბიექტის სტ გარემოს ხასიათისა და სირთულის, მათ შორის ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის შესწავლით, აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს, სუბიექტი რომელ სტ გამოყენებით პროგრამებს ეყრდნობა ფინანსური ინფორმაციის სწორად დამუშავებისა და მისი მთლიანობის უზრუნველსაყოფად. იმ სტ გამოყენებითი პროგრამების გამოყენება, რომლებსაც სუბიექტი ეყრდნობა, შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, უნდა ჩაატაროს თუ არა ამგვარი სტ გამოყენებითი პროგრამების ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ტესტირება, იმ პირობით, თუ ამგვარი ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები განკუთვნილია აუდიტორის მიერ გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის. პირიქით, თუ სუბიექტი არ ეყრდნობა რომელიმე სტ გამოყენებით პროგრამას, ამ პროგრამაში ჩატვირთული ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, სავარაუდოდ, არ იქნება შესაფერისი ან საკმარისად ზუსტი შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების მიზნებისთვის. ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, რომლებიც შეიძლება გამოვლინდეს 26(ბ) პუნქტის შესაბამისად, შეიძლება მოიცავდეს მაგალითად ავტომატიზებულ გამოთვლებს ან მონაცემების შეტანას, ინფორმაციის დამუშავებასა და მიღებულ შედეგებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს, როგორიცაა, მაგალითად სამმხრივი შედარება/შემოწმება _ შესყიდვის შეკვეთის, მომწოდებლის გასავლის ზედდებულისა და მომწოდებლის ანგარიშ-ფაქტურის. როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს და სტ გარემოს შესწავლის მეშვეობით დაადგენს, რომ სუბიექტი ეყრდნობა კონკრეტულ სტ გამოყენებით პროგრამას, რომელიც მოიცავს ამ ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს, შეიძლება უფრო მეტად იყოს მოსალოდნელი, რომ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამას, რომელზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

9. როდესაც აუდიტორი იხილავს, სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები გავლენას ახდენს თუ არა იმ სტ გამოყენებით პროგრამებზე, რომლისთვისაც აუდიტორმა გამოავლინა ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, სავარაუდოდ, აუდიტორი იმასაც განიხილავს, სუბიექტს ხელი მიუწვდება თუ არა საწყის კოდზე და რა ხარისხით, რაც ხელმძღვანელობას პროგრამული ცვლილებების შეტანის საშალებას მისცემდა ამგვარ კონტროლის პროცედურებში ან სტ გამოყენებით პროგრამებში. შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს იმის განხილვაც, რა დონეზე ცვლის სუბიექტი პროგრამას ან კონფიგურაციას

და ასევე რამდენად ფორმალიზებულია ამგვარ ცვლილებებთან დაკავშირებული სტ პროცესები. გარდა ამისა, სავარაუდოდ, აუდიტორი განიხილავს მონაცემებზე არასათანადო წვდომის ან ცვლილებების რისკებსაც.

10. სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშები, რომელთა გამოყენებასაც აუდიტის მტკიცებულების სახით შეიძლება აუდიტორი აპირებდეს, შესაძლოა მოიცავდეს მაგალითად სავაჭრო მოთხოვნების ხანდაზმულობის ანგარიშს ან მარაგების შეფასების ანგარიშს. ამგვარი ანგარიშებისთვის აუდიტორს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლია ანგარიშების სისრულისა და სისწორის შესახებ, კერძოდ, ძირითადი ტესტების ჩატარებით ანგარიშის ამოსავალ ინფორმაციასა და ანგარიშში ასახულ შედეგებზე. სხვა შემთხვევაში აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს იმ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, რომლებიც დაკავშირებულია ამ ანგარიშის მომზადებასა და შენახვასთან, რა შემთხვევაშიც სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, სავარაუდოდ, გავლენას იქონიებს იმ სტ გამოყენებით პროგრამაზე, საიდანაც ეს ანგარიში შეიქმნა. გარდა ამისა, ანგარიშის სისრულისა და სისწორის ტესტირებისთვის აუდიტორს შეუძლია იმ სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების დაგეგმვაც, რომლებიც განკუთვნილია არასათანადო ან უნებართვო პროგრამულ ცვლილებებთან ან ამ ანგარიშში ასახული მონაცემების არასათანადო ან უნებართვო ცვლილებებთან დაკავშირებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.

11. ზოგიერთი სტ გამოყენებით პროგრამას შეიძლება თვითონ გააჩნდეს ანგარიშის შექმნის ფუნქციური შესაძლებლობა, ხოლო ზოგიერთი სუბიექტი შეიძლება იყენებდეს ასევე ანგარიშის შედგენის სპეციალურ გამოყენებით პროგრამებს (ე.ი. ანგარიშების გენერატორი). ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშების წყაროების დადგენა (ე.ი. გამოყენებითი პროგრამის, რომელიც ანგარიშს ქმნის და იმ მონაცემთა წყაროების, რომლებიც ამ ანგარიშში გამოიყენება), რათა დაადგინოს ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამები, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

12. სტ გამოყენებით პროგრამებში გამოყენებული მონაცემების წყაროები შიძლება იყოს მაგალითად მონაცემთა ბაზები და ამ მონაცემთა ბაზებზე წვდომა შეიძლება შესაძლებელი იყოს მხოლოდ კონკრეტული სტ გამოყენებითი პროგრამის ან სტ პერსონალის მეშვეობით, რომელსაც მონაცემთა ბაზის ადმინისტრირების პრივილეგიები გააჩნიათ. სხვა შემთხვევაში, მონაცემების წყარო შეიძლება იყოს მონაცემთა საცავი, რომელიც შეიძლება თვითონ იყოს მიჩნეული ისეთ სტ

პროგრამად, რომელზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

13. აუდიტორს შეიძლება გამოვლენილი ჰქონდეს ისეთი რისკი, რომლის მიმართ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარება საკმარისი არ არის, რადგან სუბიექტი ოპერაციებისთვის იყენებს მაღალ დონეზე ავტომატიზებულ და ქაღალდის გარეშე დამუშავების პროცესს, რაშიც შეიძლება მონაწილეობდეს მრავალი ინტეგრირებულ სტ გამოყენებითი პროგრამა. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები, სავარაუდოდ, უნდა მოიცავდეს ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებსაც. გარდა ამისა, სუბიექტი შეიძლება ეყრდნობოდეს სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს დამუშავებული ოპერაციებისა და ინფორმაციის დასამუშავებლად გამოყენებული სხვა ინფორმაციის მთლიანობის შესანარჩუნებლად. ასეთ სიტუაციაში, სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს იმ სტ გამოყენებით პროგრამებზე, რომლებიც გამოიყენება ინფორმაციის დასამუშავებლად და შესანახად.

გამოთვლა საბოლოო მომხმარებლის მიერ

14. მართალია, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება არსებობდეს სისტემის მიერ შექმნილი შედეგის ფორმითაც, რომელიც გამოიყენება საბოლოო მომხმარებლის გამოსათვლელი ინსტრუმენტების (როგორიცაა, მაგალითად ელექტრონული ცხრილის პროგრამული უზრუნველყოფა ან მარტივი მონაცემთა ბაზები) მეშვეობით ჩატარებულ გამოთვლებში, მაგრამ ამგვარი ინსტრუმენტები, როგორც წესი, არ მიიჩნევა სტ გამოყენებით პროგრამად 26(ბ) პუნქტის კონტექსტში. შეიძლება პრობლემას წარმოადგენდეს ისეთი კონტროლის პროცედურების შემუშავება და დაენრგვა, რომლებიც დაკავშირებულია საბოლოო მომხმარებლის გამოსათვლელ ინსტრუმენტებზე წვდომასა და ცვლილებასთან და, ამასთან, ამგვარი კონტროლის პროცედურები იშვიათად არის სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ეკვივალენტური, ან ისეთივე ეფექტური, როგორიც სტ საერთო კონტროლის პროცედურებია. თუმცა, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების გარკვეული კომბინაცია, გაითვალისწინებს რა საბოლოო მომხმარებლის გამოთვლების მიზანსა და სირთულეს, ასე მაგალითად:

- ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, კერძოდ, რომლებიც დაკავშირებულია პირველადი მონაცემების მოპოვებასა და დამუშავებასთან, მათ შორის

იმ ლოკაციისთვის შესაფერისი ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები ან ინტერფეისთან დაკავშირებული პროცედურები, საიდანაც ამოღებულია მონაცემები (ე.ი. მონაცემთა საცავი);

- ლოგიკის სისწორის შესამოწმებლად განკუთვნილი კონტროლის პროცედურები, მაგალითად, კონტროლის პროცედურები, რომლებიც „ადასტურებს“ მონაცემების ამოღებას, როგორიცაა, მაგალითად ანგარიშის შეჯერება იმ მონაცემებთან, საიდანაც მიღებულია ეს ანგარიში, ანგარიშში ასახული ცალკეული მონაცემების შედარება მათ წყაროსთან და პირიქით, ასევე კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ამოწმებს ფორმულებს ან მაკროსებს; ან
- პროგრამული უზრუნველყოფის ვალიდაციის ინსტრუმენტების გამოყენება, რომლებიც სისტემატურად ამოწმებს ფორმულებსა და მაკროსებს, როგორიცაა ელექტრონული ცხრილების მთლიანობის ინსტრუმენტები.

გრადაცია

15. სუბიექტის უნარი, უზრუნველყოს შენახული (დამახსოვრებული) ინფორმაციისა და საინფორმაციო სისტემაში დამუშავებული ინფორმაციის მთლიანობა, შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა გარემოებებში, რაც დამოკიდებული იქნება სუბიექტის შესაბამისი ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის სირთულესა და მოცულობაზე. რაც უფრო რთულია ან დიდი მოცულობისაა მონაცემები, რომლებსაც ეფუძნება ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვანი ინფორმაცია, მით უფრო ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ სუბიექტი შეძლებს ამ ინფორმაციის მთლიანობის უზრუნველყოფას მხოლოდ ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების მეშვეობით (როგორიცაა სისტემის შემავალ და გამომავალ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ან მიმოხილვასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები). ასევე ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ აუდიტორი შეძლებს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას ამგვარი ინფორმაციის სისრულისა და სისწორის შესახებ მხოლოდ ძირითადი ტესტების ჩატარებით, როდესაც ამგვარი ინფორმაცია გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით. გარკვეულ გარემოებებში, როდესაც ოპერაციები არ არის ძალიან დიდი მოცულობის ან არ არის ძალიან რთული, ხელმძღვანელობას შეიძლება ჰქონდეს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული ისეთი კონტროლის პროცედურა, რომელიც საკმარისია ამ მონაცემების სისრულისა და სისწორის შესამოწმებლად (მაგ.,

ცალკეული დამუშავებული გაყიდვების შეკვეთები შეიძლება შეჯერდეს ქაღალდზე არსებული ასლის მონაცემებთან, რომლებიც თავდაპირველად შეიყვანეს სტ გამოყენებით პროგრამაში). როდესაც სუბიექტი ეყრდნობა სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს გარკვეული ინფორმაციის მთლიანობის შესანარჩუნებლად, რომელიც გამოიყენება სტ გამოყენებით პროგრამებში, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ ამ ინფორმაციის შესაქმნელად გამოყენებულ სტ პროგრამებზე გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

სტ გამოყენებითი პროგრამის მახასიათებლების მაგალითები, რომლებზეც, სავარაუდოდ, გავლენას არ ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები	**სტ გამოყენებითი პროგრამის მახასიათებლების მაგალითები, რომლებზეც, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები**
• დამოუკიდებელი გამოყენებითი პროგრამები. • მონაცემების (ოპერაციების) მოცულობა არ არის მნიშვნელოვანი. • გამოყენებითი პროგრამის ფუნქციური შესაძლებლობა არ არის რთული. • თითოეულ ოპერაციას განამტკიცებს ქაღალდზე არსებული პირველადი დოკუმენტაცია.	• გამოყენებითი პროგრამები ერთმანეთთან დაკავშირებულია. • მონაცემების (ოპერაციების) მოცულობა მნიშვნელოვანია. • გამოყენებითი პროგრამის ფუნქციური შესაძლებლობა რთულია. ასე მაგალითად: - გამოყენებითი პროგრამა ავტომატურად იწყებს ოპერაციებს; და - არსებობს მრავალი რთული გამოთვლა, რომელიც ეყრდნობა ავტომატიზებულ გატარებებს.
სტ გამოყენებით პროგრამაზე, სავარაუდოდ, გავლენას არ ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, ვინაიდან: • მონაცემების მოცულობა არ არის მნიშვნელოვანი და, ამგვარად, ხელმძღვანელობა არ ეყრდნობა სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს მონაცემების დამუშავებისთვის ან შესანახად;	სტ გამოყენებით პროგრამაზე, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, ვინაიდან: • ხელმძღვანელობა ეყრდნობა გამოყენებით პროგრამულ სისტემას მონაცემების დასამუშავებლად და შესანახად, ვინაიდან მონაცემების მოცულობა მნიშვნელოვანია;

სტ გამოყენებითი პროგრამის მახასიათებლების მაგალითები, რომლებზეც, სავარაუდოდ, გავლენას არ ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები	სტ გამოყენებითი პროგრამის მახასიათებლების მაგალითები, რომლებზეც, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები
• ხელმძღვანელობა არ ეყრდნობა ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს ან ავტომატიზებულ ფუნქციურ შესაძლებლობებს. აუდიტორს არ გამოუვლენია ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები 26(ა) პუნქტის შესაბამისად; • მართალია, ხელმძღვანელობა იყენებს სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებს თავის კონტროლის პროცედურებში, მაგრამ იგი არ ეყრდნობა ამ ანგარიშებს. ამის ნაცვლად, ხელმძღვანელობა აწარმოებს ამ ანგარიშების შეჯერებას ქაღალდზე არსებულ დოკუმენტაციასთან და ამოწმებს ანგარიშში ასახულ გამოთვლებს; • აუდიტორი პირდაპირ ატარებს სუბიექტის მიერ შექმნილი იმ ინფორმაციის ტესტირებას, რომელსაც იყენებს აუდიტის მტკიცებულების სახით.	• ხელმძღვანელობა გამოყენებით პროგრამულ სისტემას ეყრდნობა გარკვეული ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების განსახორციელებლად, რომლებიც აუდიტორმაც გამოავლინა.

სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები

16. როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებს, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, როგორც წესი, სტ გარემოს სხვა ასპექტებზეც მოახდენს გავლენას სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები. სტ ინფრასტრუქტურა მოიცავს მონაცემთა ბაზებს, საოპერაციო სისტემასა და

ქსელს. მონაცემთა ბაზებში ინახება მონაცემები, რომლებიც გამოიყენება სტ გამოყენებით პროგრამაში და შეიძლება შედგებოდეს მრავალი ურთიერთდაკავშირებული ცხრილისგან. მონაცემთა ბაზებში არსებულ მონაცემებზე პირდაპირ წვდომა შესაძლებელია ასევე მონაცემთა ბაზის მართვის სისტემების მეშვეობით სტ ან სხვა პერსონალის მიერ, რომელსაც გააჩნია მონაცემთა ბაზის ადმინისტრირების პრივილეგიები. საოპერაციო სისტემა პასუხისმგებელია აპარატურულ უზრუნველყოფას, სტ გამოყენებით პროგრამებსა და ქსელში გამოყენებულ სხვა პროგრამულ უზრუნველყოფას შორის მონაცემთა გაცვლის მართვაზე. როგორც ასეთი, სტ გამოყენებით პროგრამებსა და მონაცემთა ბაზებზე პირდაპირ წვდომა შეიძლება შესაძლებელი იყოს საოპერაციო სისტემის მეშვეობით. ქსელი გამოიყენება სტ ინფრასტრუქტურაში მონაცემების გადაცემისა და ინფორმაციის, რესურსებისა და მომსახურებების გაზიარების მიზნით საერთო საკომუნიკაციო ბმულის მეშვეობით. ქსელი, როგორც წესი, ადგენს ასევე ლოგიკური უსაფრთხოების დონეს (ჩართულია საოპერაციო სისტემის საშუალებით) ძირითად რესურსებზე წვდომისთვის.

17. როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებს, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, როგორც წესი, ასევე გამოვლინდება მონაცემთა ბაზა (ბაზები), სადაც ინახება აუდიტორის მიერ გამოვლენილი სტ გამოყენებითი პროგრამის მიერ დამუშავებული მონაცემები. ანალოგიურად, ვინაიდან ამა თუ იმ სტ გამოყენებითი პროგრამის მუშაობის უნარი ხშირად დამოკიდებულია საოპერაციო სისტემაზე და, ამასთან, სტ გამოყენებით პროგრამებსა და მონაცემთა ბაზებზე პირდაპირ წვდომა შეიძლება შესაძლებელი იყოს საოპერაციო სისტემიდან, საოპერაციო სისტემაზე, როგორც წესი, გავლენას მოახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები. ქსელის იდენტიფიცირება შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც ის არის ცენტრალური საშუალება აუდიტორის მიერ გამოვლენილ სტ გამოყენებით პროგრამებსა და დაკავშირებულ მონაცემთა ბაზებზე წვდომისთვის, ან როდესაც სტ გამოყენებითი პროგრამა მომწოდებლებთან ან გარე მხარეებთან ურთიერთდაკავშირებულია ინტერნეტის მეშვეობით, ან როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ინტერნეტის მეშვეობით საჯარო წვდომისთვის განკუთვნილ სტ გამოყენებით პროგრამებს.

სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკებისა და სტ საერთო კონტროლის პროცედურების გამოვლენა

18. ქვემოთ მოყვანილია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები, რომლებიც დაკავშირებულია სტ გამოყენებით პროგრამებზე არასათანადო დაყრდნობასთან, რაც გამოიხატება მონაცემების

არასწორი დამუშავებით, არასწორი მონაცემების დამუშავებით ან ორივე ამგვარი ფორმით:

- უნებართვო წვდომა მონაცემებზე, რასაც შეიძლება მოჰყვეს მონაცემების განადგურება ან არასწორად შეცვლა, მათ შორის, არაავტორიზებული ან არარსებული ოპერაციების აღრიცხვა, ან ოპერაციების არასწორად ჩაწერა. განსაკუთრებული რისკები შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც მრავალი მომხმარებელი სარგებლობს საერთო მონაცემთა ბაზით;
- სტ პერსონალის შესაძლებლობა, სისტემაზე წვდომისთვის მოიპოვონ იმაზე მეტი პრივილეგიები, რაც აუცილებელია მათთვის დაკისრებული მოვალეობების შესასრულებლად, რის გამოც ირღვევა მოვალეობების დანაწილება;
- მთავარი ფაილის მონაცემებში უნებართვო ცვლილებების შეტანა;
- უნებართვო ცვლილებების შეტანა სტ გამოყენებით პროგრამებში ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებში;
- აუცილებელი ცვლილებების არგანხორციელება სტ გამოყენებით პროგრამებში ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებში;
- შეუფერებელი ჩარევები ხელით;
- მონაცემთა დაკარგვის შესაძლებლობა, ან საჭიროების შემთხვევაში მონაცემებით სარგებლობის შეუძლებლობა.

19. აუდიტორის მიერ უნებართვო წვდომის საკითხის განხილვა შეიძლება მოიცავდეს რისკებს, რომლებიც დაკავშირებულია შიდა ან გარე მხარეების მიერ უნებართვო წვდომასთან (რასაც ხშირად უწოდებენ კიბერუსაფრთხოების რისკებს). აუცილებელი არ არის, რომ ამგვარი რისკები გავლენას ახდენდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ვინაიდან სუბიექტის სტ გარემო შეიძლება მოიცავდეს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებსა და დაკავშირებულ მონაცემებსაც, რომლებიც უზრუნველყოფს საოპერაციო ან კანონმდებლობის დაცვის საჭიროებებზე რეაგირებას. მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ კიბერშეტევები, ჩვეულებრივ, ხორციელდება პერიმეტრისა და შიდა ქსელის დონეების მეშვეობით, რომლებსაც, როგორც წესი, შემდეგ ამოიღებენ იმ სტ პროგრამიდან, მონაცემთა ბაზიდან და საოპერაციო სისტემებიდან, რომლებიც გავლენას ახდენს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. შესაბამისად, თუ გამოვლინდება ინფორმაცია უსაფრთხოების დარღვევის შესახებ, აუდიტორი, როგორც წესი, იხილავს ამგვარი დარღვევის პოტენციური გავლენის ხარისხს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუ მიიჩნევა, რომ გავლენას

მოახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზეც, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლა და ტესტირების ჩატარება, რათა დაადგინოს ამ სიტუაციის შესაძლო გავლენა ფინანსური ანგარიშგების პოტენციურ უზუსტობებზე ან პოტენციური უზუსტობების გავრცელების არეალი, ანდა შეიძლება აუდიტორმა დაადგინოს, რომ სუბიექტს ამგვარ უსაფრთხოების დარღვევის შემთხვევებთან დაკავშირებით ადეკვატური ინფორმაცია აქვს გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში.

20. გარდა ამისა, ისეთ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს, რომლებიც უშუალო ან არაპირდაპირ გავლენას ახდენს სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, შეიძლება განეკუთვნებოდეს მონაცემთა დაცვის კანონმდებლობა. როდესაც აუდიტორი ასს 250-ის (გადასინჯული) შესაბამისად იხილავს, იცავს თუ არა სუბიექტი ამგვარ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს, მას შეუძლია შეისწავლოს სუბიექტის ის სტ პროცესები და ისეთი სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც სუბიექტს დანერგილი აქვს შესაბამისი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დაცვის უზრუნველსაყოფად.

21. სტ საერთო კონტროლის პროცედურები ინერგება სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირების განსახორციელებლად. შესაბამისად, აუდიტორი გამოვლენილი სტ გამოყენებითი პროგრამების, სტ გარემოს სხვა ასპექტებისა და სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული შესაბამისი რისკების შესწავლის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას იყენებს იმის დასადგენად, რომელი სტ საერთო კონტროლის პროცედურები უნდა გამოავლინოს. ზოგ შემთხვევაში, სუბიექტი საერთო სტ პროცესებს შეიძლება იყენებდეს მთელ სტ გარემოში ან გარკვეული სტ გამოყენებითი პროგრამების ფარგლებში, რა შემთხვევაშიც სტ-ის გამოყენების შედეგად საერთო რისკები წარმოიშობა და შეიძლება გამოვლინდეს სტ საერთო კონტროლის პროცედურები.

22. საზოგადოდ, მოსალოდნელია, რომ უფრო მეტი რაოდენობის ისეთი სტ საერთო კონტროლის პროცედურები გამოვლინდება, რომლებიც სტ გამოყენებით პროგრამებსა და მონაცემთა ბაზებთან არის დაკავშირებული, ვიდრე ისეთი, რომლებიც სტ გარემოს სხვა ასპექტებთან არის დაკავშირებულ. ეს იმითია განპირობებული, რომ ზემოაღნიშნული ასპექტები ყველაზე მჭიდროდ არის დაკავშირებული ინფორმაციის დამუშავების პროცესთან და ინფორმაციის შენახვასთან (დამახსოვრებასთან) სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში. სტ საერთო კონტროლის პროცედურების გამოსავლენად

აუდიტორს შეუძლია განიხილოს კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია როგორც საბოლოო მომხმარებლების ქმედებებთან, ისე სუბიექტის სტ პერსონალის ქმედებებთან, ან სტ მომსახურების პროვაიდერებთან.

23. **მე-6 დანართში** უფრო დეტალურად არის ახსნილი სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ბუნება, რომლებიც, როგორც წესი, ინერგება სტ გარემოს სხვადასხვა ასპექტებისთვის. გარდა ამისა, განხილულია სხვადასხვა ტიპის სტ პროცესთან დაკავშირებული სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები.

მე-6 დანართი

(იხ. პუნქტები 26(გ) (ii), გ173-გ174)

საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) საერთო კონტროლის პროცედურების შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ამ დანართში განხილულია დამატებითი საკითხები, რომელთა გათვალისწინება აუდიტორს შეუძლია სტ საერთო კონტროლის პროცედურების შესწავლისას.

1. როგორც წესი, სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ხასიათი განისაზღვრება სტ გარემოს თითოეული ასპექტისთვის:

   ა) გამოყენებითი პროგრამები

   სტ გამოყენებითი პროგრამის დონის სტ საერთო კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულ იქნება გამოყენებით პროგრამის ფუნქციური შესაძლებლობების ხასიათსა და ხარისხთან და ამ ტექნოლოგიაზე ნებადართული წვდომის საშუალებებთან. მაგალითად, უფრო მეტი კონტროლის პროცედურები დაკავშირებული იქნება მაღალ დონეზე ინტეგრირებულ სტ გამოყენებით პროგრამებთან, რომლებსაც რთული უსაფრთხოების შესაძლებლობები აქვს, ვიდრე ტრადიციულ, უფრო მოძველებულ სტ გამოყენებით პროგრამას, რომელიც ემსახურება მცირე რაოდენობის ანგარიშების ნაშთებს და მასზე წვდომა შესაძლებელია მხოლოდ ოპერაციების მეშვეობით;

   ბ) მონაცემთა ბაზა

   მონაცემთა ბაზის დონის სტ კონტროლის საერთო პროცედურები, როგორც წესი, განკუთვნილია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის უნებართვო განახლებებთან მონაცემთა ბაზაში მონაცემთა ბაზაზე უშუალო წვდომის, ან გარკვეული ინსტრუქციების შესრულებით, ან პროგრამის მეშვეობით;

   გ) საოპერაციო სისტემა

   საოპერაციო სისტემის დონის სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, როგორც წესი, განკუთვნილია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია ადმინისტრაციული წვდომის უფლებებთან. ამგვარ სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს შეუძლია ხელი შეუ-

შალოს სხვა კონტროლის პროცედურების იგნორირებას. ეს მოიცავს ისეთ ქმედებებს, როგორიცაა სხვა მომხმარებლის საიდენტიფიკაციო მონაცემების კომპრომენტაცია, ახალი, არაავტორიზებული მომხმარებლების დამატება, მავნე პროგრამების ან სხვა არაავტორიზებული პროგრამების ჩატვირთვა.

დ) ქსელი

ქსელის დონის სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, როგორც წესი, განკუთვნილია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია ქსელის სეგმენტაციასთან, დისტანციურ წვდომასა და ავთენტიფიკაციასთან. ქსელის კონტროლის საშუალებები შეიძლება მაშინ იყოს საჭირო, როდესაც სუბიექტს აქვს ინტერნეტის მეშვეობით საჯარო წვდომისთვის განკუთვნილი გამოყენებითი პროგრამები, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას. ქსელის კონტროლის პროცედურები შეიძლება საჭირო იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც სუბიექტს აქვს მნიშვნელოვანი საქმიანი პარტნიორული ურთიერთკავშირები ან იყენებს მესამე მხარის აუთსორსინგს, რის გამოც შეიძლება გაიზარდოს გადასაცემი მონაცემების მოცულობა და საჭირო გახდეს დისტანციური წვდომა.

2. ქვემოთ ჩამოთვლილია სტ საერთო კონტროლის პროცედურების შესაძლო მაგალითები, რომლებიც კატეგორიებად დაყოფილია სტ პროცესების მიხედვით:

ა) წვდომის მართვის პროცესი:

- *ავთენტიფიკაცია*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს მომხმარებლის წვდომას სტ გამოყენებით პროგრამაზე ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებზე, ცალკეული მომხმარებლის სისტემაში შესვლისთვის იყენებს მის საკუთარ ავტორიზაციის მონაცემებს ე.ი. მომხმარებელი არ იყენებს სხვა მომხმარებლის საიდენტიფიკაციო მონაცემებს.

- *ავტორიზაცია*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც მომხმარებლებს აძლევს მხოლოდ ისეთ ინფორმაციაზე წვდომის უფლებას, რაც აუცილებელია მასზე დაკისრებული პასუხისმგებლობების შესასრულებლად და სხვა არაფერზე, რაც ხელს უწყობს მოვალეობების სათანადოდ დანაწილებას.

- *ინიციალიზაცია (უფლების მიცემა)*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ახალი მომხმარებლების ავტორიზაციისთვის და არსებული მომხმარებლის წვდომის უფლებების შესაცვლელად.

- *დეინიციალიზაცია (უფლების ჩამორთმევა)*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს მომხმარებლის წვდომის უფლების გაუქმებას, წვდომის უფლების შეწყვეტისას ან სხვაზე გადაცემისას.

- *პრივილეგიური წვდომა*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ადმინისტრაციული ან გავლენიანი მომხმარებლების წვდომასთან.

- *მომხმარებლის წვდომის მიმოხილვა*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დროთა განმავლობაში ხელახლა ამოწმებს ან აფასებს მომხმარებლის წვდომის უფლებას მიმდინარე მომენტისთვის.

- *კონფიგურაციის უსაფრთხოების კონტროლის პროცედურები*

  როგორც წესი, თითოეულ ტექნოლოგიას აქვს კონფიგურაციის ძირითადი პარამეტრები, რომლებიც ეხმარება სტ გარემოზე წვდომის შეზღუდვას.

- *ფიზიკური წვდომა*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია მონაცემთა ცენტრსა და აპარატურულ უზრუნველყოფაზე ფიზიკურ წვდომასთან, ვინაიდან ამგვარი წვდომის უფლების გამოყენება შესაძლებელია კონტროლის სხვა პროცედურების იგნორირებისთვის.

ბ) პროცესი, რომელიც განკუთვნილია პროგრამის ან სტ გარემოს სხვა ცვლილებების მართვისთვის:

- *ცვლილებების მართვის პროცესი*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ცვლილებების შემუშავებასთან, პროგრამირებასთან, ტესტირებასა და საწარმოო (ე.ი. საბოლოო მომხმარებელი) გარემოში გადატანასთან.

- *ცვლილებების გადატანასთან დაკავშირებული მოვალეობების დანაწილება*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ახორციელებს საწარმოო გარემოში ცვლილებების შეტანაზე წვდომისა და საწარმოო

გარემოში ცვლილებების გადატანაზე წვდომის განცალკევებას.

- *სისტემების სრულყოფა, ან შეძენა, ან დანერგვა*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია თავდაპირველი სტ გამოყენებითი პროგრამის სრულყოფასთან ან დანერგვასთან (ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებთან).

- *მონაცემების გარდაქმნა*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია მონაცემების გარდაქმნასთან სტ გარემოში სრულყოფის, დანერგვის ან განახლების სამუშაოთა მიმდინარეობის განმავლობაში.

გ) პროცესი, რომელიც განკუთვნილია სტ-ის ოპერაციების მართვისთვის.

- *სამუშაოს დაყოფა კატეგორიებად*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ისეთი დავალებების შესრულების განრიგზე წვდომასთან, ან ისეთი დავალებების ან პროგრამების გაშვებასთან, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

- *დავალებების მონიტორინგი*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული დავალებების ან პროგრამების წარმატებით შესრულების ან წარმატებით მუშაობის უზრუნველსაყოფად.

- *სარეზერვო ასლების შექმნა და ინფორმაციის აღდგენა*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების მონაცემების სარეზერვო ასლების შექმნას გეგმის შესაბამისად და ასევე იმას, რომ ეს მონაცემები ხელმისაწვდომი იყოს დროულად აღსადგენად სისტემის მუშაობაში შეფერხების ან კიბერშეტევის შემთხვევაში.

- *სისტემაში შეჭრის შემთხვევების გამოვლენა*

  კონტროლის პროცედურები, რომლებიც მონიტორინგს ახორციელებს სისტემის სუსტ ადგილებზე ან/და სტ გარემოში შეჭრაზე.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ისეთი სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები, რომლებიც რეაგირებს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე, მათ შორის სხვადასხვა სტ გამოყენებითი პროგრამისთვის მათი თავისებურებების გათვალისწინებით.

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამო-ყენებით გამო-წვეული რის-კების მაგალი-თები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურე-ბის მაგალი-თები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველ-ყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზო-მისა და საშუ-ალო სირთუ-ლის კომერცი-ული პროგრა-მული უზრუ-ნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენები-თი პროგ-რამები (მაგ., სის-ტემები) - (დიახ/არა)
წვდო-მის მართვა	მომხმარებლის წვდომის პრივილეგიები: მომხმარებელს იმაზე მეტი წვდომის უფლე-ბები გააჩნია, რაც აუცილე-ბელია მასზე დაკისრებული მოვალეობების შესასრულებ-ლად, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს მოვალეობების არასათანადო დანაწილება.	ხელმძღვანელო-ბა ამტკიცებს მომხმარებლის წვდომის პრივი-ლეგიების ხასია-თსა და ხარისხს, ახალი ან შეცვ-ლილი წვდომის უფლებებისთ-ვის, მათ შორის სტანდარტული გამოყენების პროფაილებს/რო ლებს, ფინანსუ-რი ანგარიშგების განსაკუთრებით მნიშვნელოვან ოპერაციებს და მოვალეობების დანაწილებას.	დიახ - მომხმარებ-ლის წვდომის მიმოხილვის ნაცვლად, როგორც ქვემოთაა აღნიშნული.	დიახ	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
	მოვალეობების არასათანადო დანაწილება	დროულად უქმდება ან იცვლება წვდომა იმ მომხმარებლებისთვის, რომლებსაც წვდომის უფლებები შეუწყდათ ან შეეცვალათ.	დიახ - მომხმარებლის წვდომის მიმოხილვის ნაცვლად, როგორც ქვემოთაა აღნიშნული.	დიახ	დიახ
		მომხმარებლის წვდომის საკითხს პერიოდულად განიხილავენ.	დიახ - უფლების მიცემის ან უფლების ჩამორთმევის კონტროლის პროცედურების ნაცვლად, რომლებიც ზემოთ განვიხილეთ.	დიახ- გარკვეული გამოყენებითი პროგრამებისთვის.	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
		მოვალეობების დანაწილებაზე ხორციელდება მონიტორინგი და შეუსაბამო წვდომა გაუქმებულია ან შეცვლილია იმ კონტროლის პროცედურების შესაბამისად, რომლებიც დოკუმენტირებულია და ტესტირებულია.	ა/რ - სისტემა ვერ უზრუნველყოფს მოვალეობების დანაწილებას.	დიახ- გარკვეული გამოყენებითი პროგრამებისთვის.	დიახ
		პრივილეგიური დონის წვდომა (მაგ., კონფიგურაცია, მონაცემები და უსაფრთხოების ადმინისტრატორები) ავტორიზებულია და სათანადოდ შეზღუდული.	დიახ - სავარაუდოდ, მხოლოდ სტ გამოყენებითი პროგრამების დონეზე.	დიახ - სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და პლატფორმის სტ გარემოს ზოგიერთი ასპექტისთვის.	დიახ - პლატფორმის სტ გარემოს ყველა დონეზე.

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
წვდომის მართვა	მონაცემებზე პირდაპირი წვდომა: არასათანადო ცვლილებები შეაქვთ უშუალოდ ფინანსურ მონაცემებში, მაგრამ ოპერაციების მეშვეობით არა, სხვა გზით.	წვდომა გამოყენებითი პროგრამების მონაცემების ფაილებზე ან მონაცემთა ბაზის მიზნებზე/ცხრილებზე/მონაცემებზე) შეუძლია მხოლოდ უფლებამოსილ პერსონალს, მათი პასუხისმგებლობებიდან და როლიდან გამომდინარე და ამგვარ წვდომის უფლებას ამტკიცებს ხელმძღვანელობა.	ა/რ	დიახ- გარკვეული გამოყენებითი პროგრამებისა და მონაცემთა ბაზებისთვის.	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პრო-ცესი	სტ-ის გამო-ყენებით გამო-წვეული რის-კების მაგალი-თები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურე-ბის მაგალი-თები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველ-ყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზო-მისა და საშუ-ალო სირთუ-ლის კომერცი-ული პროგრა-მული უზრუ-ნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენები-თი პროგ-რამები (მაგ., სის-ტემები) - (დიახ/არა)
წვდო-მის მარ-თვა	სისტემის პარამეტრები: სისტემები არ არის ადეკვატურად კორფიგუ-რირებული ან განახლებული იმისათვის, რომ შეზღუდოს სისტემაზე წვდომა მხო-ლოდ სათანადოდ ავტორიზებუ-ლი და სათანადო მომხმარებლე-ბით.	წვდომის უფ-ლების ავთენტი-ფიკაცია მოწმდე-ბა მომხმარებლე-ბის უნიკალური საიდენტიფი-კაციო კოდებით და პაროლებით, ან სხვა მეთოდე-ბით, როგორც მექანიზმი იმის შესამოწმებლად, რომ მომხმარებ-ლებს გააჩნიათ სისტემაზე წვდო-მის უფლებამო-სილება. პაროლის პარამეტრები აკმაყოფილებს კომპანიის ან დარგის სტან-დარტებს (მაგ., პაროლის მინი-მალური სიგრძე და სირთულე, ვადა, ბლოკი-რება).	დიახ-ავთენტიფი-კაცია მხოლოდ პაროლით.	დიახ-შერეულად გამოიყენება პაროლები და მრავალფაქტო-რიანი ავთენტიფი-კაცია.	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
		უსაფრთხოების კონფიგურაციის ძირითადი პარამეტრები სათანადოდ არის დანერგილი.	ა/რ - არ არსებობს ტექნიკური უსაფრთხოების კონფიგურაციები.	დიახ - გარკვეული გამოყენებითი პროგრამებისა და მონაცემთა ბაზებისთვის.	დიახ
ცვლილების მართვა	გამოყენებითი პროგრამის ცვლილება: შეუსაბამო ცვლილებები ხორციელდება გამოყენებითი პროგრამის სისტემებში ან პროგრამებში, რომლებიც შეიცავს შესაბამის ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს (ე.ი. პარამეტრები, ავტომატიზებული ალგორითმები, ავტომატიზებული	გამოყენებით პროგრამაში შესული ცვლილებები სათანადოდ მოწმდება და მანამდე მტკიცდება, სანამ ცვლილებებს შეიტანენ საწარმოო გარემოში.	ა/რ- უნდა შემოწმდეს, ინსტალირებული არ არის საწყისი კოდი.	დიახ- არაკომერციული პროგრამული უზრუნველყოფისთვის.	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამო-ყენებით გამოწვე-ული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედუ-რების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამუ-ლი უზრუნ-ველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზო-მისა და საშუ-ალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენე-ბითი პროგრა-მები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამო-ყენებითი პროგ-რამები (მაგ., სის-ტემები) - (დიახ/არა)
	გამოთვლები და ავტომატიზებული მონაცემების ამოღება) ან ანგარიშის ლოგიკა.	გამოყენები-თი პროგრა-მების საწა-რმოო გარე-მოში ცვლი-ლებების შეტანაზე წვდომა სათანადოდ შეზღუდუ-ლია და გამოყოფი-ლია სრულ-ყოფის/გაუმ-ჯობესების გარემოდან.	ა/რ	დიახ - არაკომერციუ ლი პროგრამული უზრუნველყო ფისთვის.	დიახ
ცვლი-ლების მართვა	მონაცემთა ბაზის ცვლილებები: არასათანადო ცვლილებები ხორციელდება მონაცემთა ბაზის სტრუქტურაში და მონაცემებს შორის ურთიე-რთკავშირებში.	სათანადოდ მოწმდება მონაცემთა ბაზის ცვლილებე-ბი და მტკი-ცდება მანამ, სანამ შეი-ტანენ საწა-რმოო გარე-მოში.	ა/რ - სუბიექტში მონაცემთა ბაზებში ცვლილებები არ განხორცი-ელებულა.	დიახ- არაკომერცი-ული პროგრამული უზრუნველყო ფისთვის.	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამო-ყენებით გამო-წვეული რის-კების მაგალი-თები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურე-ბის მაგალი-თები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველ-ყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზო-მისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველ-ყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენები-თი პროგ-რამები (მაგ., სის-ტემები) - (დიახ/არა)
ცვლი-ლების მართვა	სისტემის პროგ-რამული უზრუნ-ველყოფის ცვლილებები: არასათანადო ცვლილებები ხორციელდება სისტემის პროგ-რამულ უზრუ-ნველყოფაში (მაგ., საოპერა-ციო სისტემაში, ქსელში, ცვლი-ლების მართვის პროგრამულ უზრუნველყო-ფაში, წვდომაზე კონტროლის პროგრამულ უზრუნვე-ლყოფაში).	სათანადოდ მოწმდება სისტემის პროგრამული უზრუნვე-ლყოფის ცვლილებები და მტკიცდება მანამ, სანამ შეიტანენ საწარმოო გარემოში.	ა/რ- სუბიექტში არ განხორ-ციელებულა სისტემის პროგრამული უზრუნველ-ყოფის ცვლილებები.	დიახ	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამო-ყენებით გამოწვე-ული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურე-ბის მაგალი-თები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველ-ყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენე-ბითი პროგრა-მები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენები-თი პროგ-რამები (მაგ., სის-ტემები) - (დიახ/არა)
ცვლი-ლების მართვა	მონაცემების გარდაქმნა: არსებული სის-ტემების ან ადრი-ნდელი ვერსი-ების მონაცემების გარდაქმნა იწვევს მონაცემებში შეცდომების წარმოქმნას, თუ გარდაქმნის პროცესში მოხ-დება არასრულ-ყოფილი, ხმარე-ბიდან ამოღებუ-ლი, მოძველე-ბული ან არასწორი მონაცემების გადატანა.	ხელმძღვანე-ლობა ამტკიცებს ძველი სისტემის მონაცემების გარდაქმნის შედეგებს (მაგ., დამაბალანსებე-ლი და შემაჯე-რებელი პროცე-დურებით), ან მონაცემების სტრუქტურას ახალი სისტემი-სთვის და აკონ-ტროლებს, რომ გარდაქმნა განხორციელდა მონაცემთა ფორმატის გარდაქმნის-თვის დადგენი-ლი პოლიტიკი-სა და პროცედუ-რების შესაბა-მისად.	ა/რ-განხორციელ-ებულია მანუალური კონტროლის პროცედურე-ბის მეშვეობით.	დიახ	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
სტ-ის ოპერაციები	ქსელი: ქსელი ადეკვატურად ვერ ახერხებს საინფორმაციო სისტემებზე არაავტორიზებული მომხმარებლების არასათანადო წვდომის აღკვეთას.	წვდომის უფლების ავთენტიფიკაცია მოწმდება მომხმარებლების უნიკალური საიდენტიფიკაციო კოდებითა და პაროლებით, ან სხვა მეთოდებით, რომ მექანიზმი იმის შესამოწმებლად, რომ მომხმარებლებს გააჩნიათ სისტემაზე წვდომის უფლებამოსილება. პაროლის პარამეტრები აკმაყოფილებს კომპანიის ან პროფესიულ პოლიტიკასა და	ა/რ- არ არსებობს ცალკე ქსელის ავთენტიფიკაციის მეთოდი.	დიახ	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
		სტანდარტებს (მაგ., პაროლის მინიმალური სიგრძე და სირთულე, ვადა, ბლოკირება).			
		ქსელი იმგვარად არის შექმნილი, რომ შიდა ქსელიდან უზრუნველყოფს ინტერნეტის მეშვეობით ვებწვდომისთვის განკუთვნილი გამოყენებითი პროგრამების სეგმენტებად დაყოფას, რომელსაც არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებასთან	ა/რ- არ გამოიყენება ქსელის სეგმენტაცია.	დიახ განსჯის საფუძველზე.	დიახ განსჯის საფუძველზე.

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამო-ყენებით გამოწვე-ული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურე-ბის მაგალი-თები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველ-ყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენე-ბითი პროგრა-მები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენები-თი პროგ-რამები (მაგ., სის-ტემები) - (დიახ/არა)
		დაკავშირებუ-ლი შიდა კონტროლის შესაფერისი გამოყენებითი პროგრამები.			
		ქსელის მმარ-თველი გუნდი პერიოდუ-ლად ამოწმებს ქსელის პერი-მეტრის დაცუ-ლობის ხარი-სხს, რომელიც ასევე იკვლევს პოტენციურ სუსტ ადგილებსაც.	ა/რ	დიახ განსჯის საფუძველზე.	დიახ განსჯის საფუძვე ლზე.

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ს გამო-ყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ-ს საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციუ ლი პროგრამუ ლი უზრუნველ ყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენე-ბითი პროგრა-მები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენები-თი პროგ-რამები (მაგ., სის-ტემები) - (დიახ/არა)
		სისტემა პერიოდუ-ლად ქმნის საგანგებო ანგარიშს, რათა სუბიექტს ინფორმაცია მიეწოდოს სისტემის მიერ გამოვლენილი საფრთხეების შესახებ. ამ საფრთხეებს იკვ-ლევს ქსელის მმართველი გუნდი.	ა/რ	დიახ განსჯის საფუძველზე.	დიახ განსჯის საფუძვე ლზე.
		დანერგილია კონტ-როლის პროცედუ-რები, რომელთა მიზანია, შეიზღუ-დოს ვირტუალური კერძო ქსელის წვდომა მხოლოდ საქნციონირებული და შესაფერისი მომხმარებლებით.	ა/რ - არ არსებობს ვირტუა-ლური კერძო ქსელი.	დიახ განსჯის საფუძველზე.	დიახ განსჯის საფუძველ ზე.

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
სტ ოპერაციები	მონაცემების სარეზერვო ასლების შექმნა და აღდგენა: შეუძლებელია ფინანსური მონაცემების აღდგენა, ან მათზე დროულად წვდომა, როდესაც მონაცემები იკარგება.	რეგულარულად ხდება ფინანსური მონაცემების სარეზერვო ასლების შექმნა, დადგენილი გრაფიკისა და სიხშირის შესაბამისად.	ა/რ - ეყრდნობა ფინანსისტთა გუნდის მიერ მანუალურად შექმნილ სარეზერვო ასლებს.	დიახ	დიახ
სტ ოპერაციები	დავალებების დაგეგმვა: საწარმოო სისტემები, პროგრამები ან დავალებები, რომლებიც იწვევს მონაცემების არასწორ, არასრულყოფილ ან უნებართვო დამუშავებას.	მხოლოდ უფლებამოსილ მომხმარებლებს აქვთ წვდომა დავალებების პაკეტის განახლებაზე (მათ შორის ინტერფეისის დავალებებზე) დავალებების დაგეგმვის პროგრამულ უზრუნველყოფაში.	ა/რ - არ არსებობს დავალებების პაკეტები.	დიახ- გარკვეული გამოყენებითი პროგრამებისთვის.	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
		კრიტიკული მნიშვნელობის სისტემებზე, პროგრამებზე ან დავალებებზე ხორციელდება მონიტორინგი და დამუშავებისას დაშვებული შეცდომები სწორდება დავალების წარმატებით შესრულების მიზნით.	ა/რ არ ხორციელდება დავალების მონიტორინგი.	დიახ გარკვეული გამოყენებითი პროგრამებისთვის.	დიახ

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 320

არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 320--ის მოქმედების სფერო 1

არსებითობა აუდიტთან მიმართებაში 2-6

ძალაში შესვლის თარიღი 7

მიზანი 8

განმარტება 9

მოთხოვნები

არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა აუდიტის დაგეგმვის დროს 10-11

არსებითობის შესწორება აუდიტის მსვლელობისას 12-13

დოკუმენტაცია 14

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

არსებითობა და აუდიტორული რისკი გ1

არსებითობა აუდიტთან მიმართებაში გ2

არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა აუდიტის დაგეგმვის დროს გ3-გ13

არსებითობის შესწორება აუდიტის მსვლელობისას გ14

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 320 - „*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“ - ერთად.

შესავალი

ასს 320-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, არსებითობის კონცეფციის გამოყენებაზე ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს. ასს 450-ში[1] ახსნილია, როგორ ხდება არსებითობის გამოყენება გამოვლენილი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად აუდიტზე და შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად, თუ ასეთი არსებობს, ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

არსებითობა აუდიტთან მიმართებაში

2. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში ხშირად არსებითობის ცნება განხილულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის კონტექსტში. მართალია, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში არსებითობა შეიძლება განხილული იყოს სხვადასხვა ტერმინით, მაგრამ, საზოგადოდ, ყველა მათგანში ახსნილია, რომ:

   - უზუსტობები, მათ შორის გამოტოვებული ინფორმაცია, არსებითად მიიჩნევა, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული გავლენას იქონიებს იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებსაც მომხმარებლები მიიღებენ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე;
   - არსებითობის საკითხის განსჯა ხორციელდება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით და მასზე გავლენას ახდენს უზუსტობის სიდიდე ან ხასიათი, ან ორივე ერთად; და
   - იმ საკითხების განსჯა, რომლებიც არსებითია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის, ეყრდნობა ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებლების, როგორც გარკვეული ჯგუფის, ტიპური მოთხოვნილებების განხილვას.[2] არსებითობის საკითხის განსჯისას არ გაითვალისწინება უზუსტობების შესაძლო გავლენა ინდივი-

---

1. ასს 450 - „*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*~.

2. მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ 2001 წლის აპრილში მიღებულ „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში~ აღნიშნულია, რომ ვინაიდან კომერციული საწარმოებისთვის ინვესტორები არიან სარისკო კაპიტალის მომწოდებლები, მათი მოთხოვნილებების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება დააკმაყოფილებს ასევე ფინანსური ანგარიშგების სხვა მომხმარებელთა მოთხოვნილებების უდიდეს ნაწილსაც.

დუალურ მომხმარებლებზე, რომელთა მოთხოვნილებები შეიძლება სრულიად განსხვავებული იყოს.

3. თუ ამგვარ განხილვას ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, ეს აუდიტორს უზრუნველყოფს უფლებამოსილების გარკვეული საზღვრებით/კრტერიუმებით, რომლის მიხედვითაც განსაზღვრავს არსებითობას აუდიტის დროს. თუ არსებითობის ცნება განხილული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში, მაშინ აუდიტორს განსჯისთვის აუცილებელი საზღვრებით უზრუნველყოფს მე-2 პუნქტში განხილული მახასიათებლები.

4. იმის განსაზღვრა, რა არის არსებითი, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, როგორ ესმის აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე. ამ თვალსაზრისით, გონივრულია, აუდიტორმა იგულისხმოს, რომ მომხმარებლებს:

   ა) აქვთ სათანადო ცოდნა ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში და სურვილი, გულდასმით გამოიკვლიონ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია;

   ბ) ესმით, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული, წარდგენილი და აუდიტირებულია არსებითობის დონეების გათვალისწინებით;

   გ) გაცნობიერებული აქვთ თანხების მიახლოებითი სიდიდეების განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა, ვინაიდან თანხის სიდიდის განსაზღვრა სააღრიცხვო შეფასებებს, მსჯელობას, გადაწყვეტილების მიღებასა და მომავალი მოვლენების განხილვას ეყრდნობა; და

   დ) გონივრულ გადაწყვეტილებებს იღებენ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის საფუძველზე.

5. აუდიტორი არებითობის კონცეფციას იყენებს როგორც აუდიტის დაგეგმვის დროს და აუდიტის ჩატარებისას, ასევე გამოვლენილი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად აუდიტზე და შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად, თუ ასეთი არსებობს, ფინანსურ ანგარიშგებაზე და შემდეგ თავისი მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად აუდიტორის დასკვნაში. (იხ. პუნქტი გ1)

6. აუდიტის დაგეგმვის დროს აუდიტორი მსჯელობს და გადაწყვეტილებას იღებს იმ უზუსტობების შესახებ, რომლებიც შეიძლება მიჩნეულ იქნეს არსებითად. ამგვარი მსჯელობა ქმნის საფუძველს:

   ა) რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად;

ბ) არსებითი უზუსტობების რისკების დასადგენად და შესაფასებლად; და

გ) დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად.

აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე განსაზღვრული არსებითობა წარმოადგენდეს თანხას (სიდიდეს), რომლის ქვემოთ შეუსწორებელი უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული, ყოველთვის არაარსებითად იქნება მიჩნეული. ზოგიერთ უზუსტობასთან დაკავშირებულ კონკრეტულ გარემოებებში აუდიტორმა უზუსტობა შეიძლება არსებითად მიიჩნიოს მაშინაც კი, როდესაც ის არსებითობის დადგენილი დონის ქვემოთაა. შეუძლებელია აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა ისეთი უზუსტობების გამოსავლენად, რომლებიც არსებითი იქნება მარტო ხასიათის გამო. თუმცა, ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელ ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებული პოტენციური უზუსტობების ხასიათის გაანალიზება ხელს შეუწყობს არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრას.[3] გარდა ამისა, როდესაც აფასებს ყველა შეუსწორებელი უზუსტობის გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორი განიხილავს არა მარტო შეუსწორებელი უზუსტობების რაოდენობრივ სიდიდეს, არამედ მათ ხასიათსაც. [4] (იხ. პუნქტი გ2)

ძალაში შესვლის თარიღი

7. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

8. აუდიტორის მიზანია, სათანადოდ გამოიყენოს არსებითობის კონცეფცია აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში.

განმარტება

9. ასს-ების მიზნებისთვის, სამუშაო არსებითობა აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე და განკუთვნილია იმისათვის, რომ მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამო-

3. იხ. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“*, პუნქტები გ204-გ233.

4. ასს 450, პუნქტი გ21.

უვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ არსებითობას. საჭიროების შემთხვევაში, სამუშაო არსებითობა ასევე აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის დადგენილ არსებითობის დონეზე ან დონეებზე.

მოთხოვნები

არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა აუდიტის დაგეგმვის დროს

10. როდესაც აუდიტორი ადგენს აუდიტის საერთო სტრატეგიას, მან არსებითობა უნდა განსაზღვროს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. თუ ამა თუ სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებში არსებობს ერთი ან მეტი ისეთი კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან ახსნა-განმარტებები, რომელთათვისაც, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ უფრო ნაკლები სიდიდის უზუსტობები იქონიებს გავლენას მომხმარებელთა გადაწყვეტილებებზე, მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ არსებითობის დონესთან შედარებით, მაშინ აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს არსებითობის ისეთი დონე ან დონეები, რომლებსაც გამოიყენებს ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებისთვის. (იხ. პუნქტები გ3-გ12)

11. აუდიტორმა სამუშაო არსებითობის დონე უნდა განსაზღვროს არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად და დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად. (იხ. პუნქტი გ13)

არსებითობის შესწორება აუდიტის მსვლელობისას

12. აუდიტორმა უნდა შეასწოროს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე (და, სადაც შესაფერისია, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე ან დონეები) იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის მსვლელობისას მისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც თავიდან რომ სცოდნოდა, სხვა სიდიდის (სიდიდეების) არსებითობას განსაზღვრავდა. (იხ. პუნქტი გ14)

13. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის მისაღებია არსებითობის უფრო დაბალი დონე (და, სადაც შესაფერისია, უფრო დაბალი დონის არსებითობის დონე ან დონეები

კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის) თავდაპირველად განსაზღვრულ სიდიდესთან შედარებით, მან უნდა გადაწყვიტოს, აუცილებელია თუ არა სამუშაო არსებითობის შესწორება და ისევ მისაღებია თუ არა ადრე განსაზღვრული დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

დოკუმენტაცია

14. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს შემდეგი სიდიდეები და ფაქტორები:[5]

    ა) არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის; (იხ. მე-10 პუნქტი)

    ბ) სადაც შესაფერისია, არსებითობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისთვის; (იხ. მე-10 პუნქტი)

    გ) სამუშაო არსებითობა; (იხ. მე-11 პუნქტი) და

    დ) აუდიტის მსვლელობისას (ა)-(გ) ინფორმაციაში შეტანილი ნებისმიერი შესწორება. (იხ. პუნქტები მე-12-13)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

არსებითობა და აუდიტორული რისკი (იხ. მე-5 პუნქტი)

გ1. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის საერთო მიზანია, მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, რაც მას საშუალებას მისცემს, გამოთქვას თავისი მოსაზრება, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, შეადგინოს დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და წარმოადგინოს ასს-ების მოთხოვნებისა და აუდიტის პროცესში აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების შესაბამისად.[6] აუდიტორი დასაბუთებულ რწმუნებას მოიპოვებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების შეკრებით, რათა აუდიტორული რისკი შეამციროს

---

5. ასს 230 - „*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტები მე-8-11 და პუნქტი გ6.

6. ასს 200 - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“, მე-11 პუნქტი.

მისაღებად დაბალ დონემდე.[7] აუდიტორული რისკი არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას. აუდიტორული რისკი არის არსებითი უზუსტობის რისკებისა და შეუმჩნევლობის რისკის ფუნქცია.[8] აუდიტორი არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს ითვალისწინებს მთელი აუდიტის განმავლობაში, კერძოდ, როდესაც აუდიტორი:

ა) განსაზღვრავს და აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს;[9]

ბ) განსაზღვრავს დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას;[10] და

გ) აფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების, თუ ასეთი არსებობს, გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე[11] და აყალიბებს თავის მოსაზრებას აუდიტორის დასკვნაში.[12]

არსებითობა აუდიტთან მიმართებაში (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ2. არსებითი უზუსტობების[13] რისკების გამოვლენა და შეფასება გულისხმობს პროფესიული განსჯის გამოყენებას ისეთი კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და ახსნა-განმარტებების, მათ შორის ხარისხობრივი ხასიათის ახსნა-განმარტებების დასადგენად, რომელშიც უზუსტობა შეიძლება არსებითი იყოს (ე.ი. საზოგადოდ, უზუსტობები არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიგებას). როდესაც აუდიტორი იხილავს, ხარისხობრივი ხასიათის ახსნა-განმარტებებში უზუსტობები შეიძლება იყოს თუ არა არსებითი, აუდიტორს შეუძლია შესაფერისი ფაქტორების დადგენა, როგორიცაა, მაგალითად:

---

7. ასს 200, მე-17 პუნქტი.

8. ასს 200, პუნქტი 13(გ).

9. ასს 315 (გადასინჯული).

10. ასს 330 - *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“*.

11. ასს 450.

12. ასს 700 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“*.

13. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 28-37-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა არსებითი უზუსტობების რისკები გამოავლინოს და შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და ცალკეული მტკიცების დონზე.

- მოცემული პერიოდისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური გარემოებები (მაგალითად, სუბიექტმა მოცემული პერიოდის განმავლობაში განახორციელა მნიშვნელოვანი საწარმოთა გაერთიანება);
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, მათ შორის მის მოთხოვნებში შესული ცვლილებები (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების ახალი სტანდარტი შეიძლება მოითხოვდეს ახალ ხარისხობრივ ახსნა-განმარტებებს, რომლებიც მნიშვნელოვანია მოცემული სუბიექტისთვის);
- ხარისხობრივი ხასიათის ახსნა-განმარტებები, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკის გამო (მაგალითად, ლიკვიდობის რისკის შესახებ ხარისხობრივი ინფორმაცია შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს საფინანსო დაწესებულებების ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის).

არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა აუდიტის დაგეგმვის დროს

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ3. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის შემთხვევაში, ხშირად ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები არიან საკანონმდებლო და მარეგულირებელი ორგანოები. უფრო მეტიც, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება გამოიყენებოდეს სხვა გადაწყვეტილებების მისაღებად და არა ეკონომიკური გადაწყვეტილებებისთვის. ამგვარად, სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტში მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითობის განსაზღვრაზე (და, სადაც შესაფერისია, არსებითობის დონის ან დონეების განსაზღვრაზე კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისთვის) გავლენას ახდენს კანონი, სხვა ნორმატიული აქტი ან სხვა ორგანო და საკანონმდებლო ორგანოების მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე, ასევე სახელმწიფოს საინფორმაციო მოთხოვნილებები სახელმწიფო სექტორის პროგრამებთან დაკავშირებით.

კრიტერიუმების გამოყენება არსებითობის დასადგენად მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ4. არსებითობის განსაზღვრას პროფესიული განსჯა ესაჭიროება. მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებითობის დასადგენად ხშირად შერჩეული კრიტერიუმის მიმართ პროცენტული მაჩვენებელი გამოიყენება, როგორც ამოსავალი წერტილი. სათანადო

კრიტერიუმების განსაზღვრაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს შემდეგი ფაქტორები:

- ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები (მაგალითად, აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი, ამონაგები, ხარჯები);
- არსებობს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების ისეთი მუხლები, რომლებიც განსაკუთრებით აინტერესებთ კონკრეტული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს (მაგალითად, სუბიექტის საქმიანობის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად მომხმარებლებს შეიძლება განსაკუთრებით აინტერესებდეთ მოგება, ამონაგები ან წმინდა აქტივები);
- სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, სასიცოცხლო ციკლის რა ეტაპზე იმყოფება სუბიექტი, ასევე ის დარგობრივი და ეკონომიკური გარემო, რომელშიც სუბიექტი საქმიანობს;
- სუბიექტის საკუთრების სტრუქტურა და მისი დაფინანსების მექანიზმი (მაგალითად, თუ სუბიექტი ფინანსდება მარტო ნასესხები სახსრებით, საკუთარი კაპიტალის ნაცვლად, მომხმარებლებმა შეიძლება უფრო მეტი ყურადღება მიაქციონ აქტივებსა და მათზე მოთხოვნის უფლებებს, ვიდრე სუბიექტის შემოსავლებს); და
- კრიტერიუმების შედარებითი ცვალებადობა.

გ5. ამა თუ იმ სუბიექტის კონკრეტული გარემოებებისთვის შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი კრიტერიუმები: საანგარიშგებო შემოსავლის კატეგორიები, როგორიცაა დაბეგვრამდელი მოგება, მთლიანი ამონაგები, საერთო მოგება და მთლიანი ხარჯები, მთლიანი საკუთარი კაპიტალი ან წმინდა აქტივების ღირებულება. კომერციული სუბიექტებისათვის კრიტერიუმად ხშირად გამოიყენება განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგება. თუ განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგება ცვალებადია, შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს სხვა კრიტერიუმების გამოყენება, როგორიცაა საერთო მოგება ან მთლიანი ამონაგები.

გ6. შერჩეულ კრიტერიუმებთან დაკავშირებით, ჩვეულებრივ, შესაფერისი ფინანსური მონაცემები იქნება წინა პერიოდების ფინანსური შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა, პერიოდის ფინანსური შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა მოცემულ თარიღამდე და მიმდინარე პერიოდის საბიუჯეტო ან საპროგნოზო მონაცემები, რომლებიც კორექტირებულია სუბიექტის გარემოებებში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებებით (მაგალითად, მნიშვნელოვანი საწარმოს შეძენა) და იმ დარგის პირობებში, ან ეკონომიკურ გარემოში მომხდარი შესაფერისი ცვლილებები, სადაც სუბიექტი ეწევა საქმიანობას. მაგალითად, როდე-

საც კონკრეტული სუბიექტისათვის მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე საწყისი არსებითობა განისაზღვრება განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგების მიმართ პროცენტის საფუძველზე, გარემოებები, რომლებმაც განაპირობა აღნიშნული მოგების არაორდინარული შემცირება ან ზრდა, აუდიტორს საშუალებას მისცემს დაასკვნას, რომ მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითობის განსაზღვრა უფრო მიზანშეწონილია განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგების მიხედვით, რომელიც ნორმალიზებულია წარსულ შედეგებზე დაყრდნობით.

გ7. არსებითობა დაკავშირებულია იმ ფინანსურ ანგარიშგებასთან, რომლის შესახებაც აუდიტორი დასკვნას წერს. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თორმეტ თვეზე მეტი ან ნაკლები ხანგრძლივობის საანგარიშგებო პერიოდისთვის, რაც შეიძლება მოხდეს ახლად დაფუძნებული სუბიექტის შემთხვევაში, ან საანგარიშგებო პერიოდის შეცვლის შემთხვევაში, მაშინ არსებითობა დაკავშირებული იქნება იმ ფინანსურ ანგარიშგებასთან, რომელიც მომზადებულია მოცემული საანგარიშგებო პერიოდისათვის.

გ8. იმისათვის, რომ განსაზღვროს პროცენტის სიდიდე, რომელსაც შერჩეული კრიტერიუმებისთვის გამოიყენებს, აუდიტორმა უნდა მიმართოს პროფესიულ განსჯას. არსებობს ურთიერთკავშირი შერჩეულ კრიტერიუმებსა და პროცენტის სიდიდეს შორის, კერძოდ, განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგების მიმართ პროცენტის სიდიდე, როგორც წესი, უფრო მაღალი იქნება, ვიდრე მთლიანი ამონაგების მიმართ გამოყენებული პროცენტის სიდიდე. მაგალითად, პროდუქციის მწარმოებელი კომერციული სუბიექტისთვის აუდიტორმა შეიძლება არსებითობის შესაფერის დონედ მიიჩნიოს განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგების ხუთი პროცენტი, ხოლო არაკომერციული სუბიექტისთვის _ მთლიანი ამონაგების ან მთლიანი ხარჯების ერთი პროცენტი. თუმცა, კონკრეტული სიტუაციებისთვის შეიძლება შესაფერისი იყოს უფრო მაღალი ან დაბალი პროცენტის სიდიდე.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ9. როდესაც სუბიექტის განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგება მუდმივად უმნიშვნელოა (რაც შეიძლება მოხდეს მცირე სუბიექტის შემთხვევაში, რომელსაც მესაკუთრე მართავს) და მესაკუთრე დაბერგვრამდელი მოგების დიდ ნაწილს ანაზღაურების სახით იღებს, მაშინ არსებითობის დასადგენად შეიძლება უფრო შესაფერისი კრიტერიუმი იყოს მოგება ანაზღაურებამდე და დაბეგვრამდე.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ10. სახელმწიფო სექტორის აუდიტის დროს, პროგრამით გათვალისწინებული საქმიანობისათვის შეიძლება უფრო შესაფერისი კრიტერიუმი იყოს მთლიანი დანახარჯი ან წმინდა დანახარჯი (ხარჯებს გამოკლებული ამონაგები ან დანახარჯებს გამოკლებული შემოსავლები). როდესაც სახელმწიფო სექტორის სუბიექტს სახელმწიფო აქტივების დაცვა ევალება, მაშინ შესაფერისი კრიტერიუმი შეიძლება იყოს აქტივები.

არსებითობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისთვის
(იხ. მე-10 პუნქტი)

გ11. ქვემოთ ჩამოთვლილია ფაქტორები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ არსებობს ერთი ან მეტი კონკრეტული კატეგორიის ოპერაცია, ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებითი შენიშვნა, რომლისთვისაც უზუსტობები უფრო ნაკლები სიდიდისაა, ვიდრე მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული არსებითობა, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ გავლენას იქონიებს იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებსაც მომხმარებლები მიიღებენ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე:

- კანონი, სხვა ნორმატიული აქტი ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ახდენს თუ არა გავლენას მომხმარებელთა მოლოდინზე გარკვეული მუხლების შეფასების ან ახსნა-განმარტების შესახებ (მაგალითად, დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა ანაზღაურება, ასევე ისეთი სამართლიანი ღირებულებების სააღრიცხვო შეფასებების მგრძნობელობის ანალიზი, რომელთაც მაღალი შეფასების განუსაზღვრელობა ახასიათებს);
- ძირითადი ინფორმაცია იმ დარგის შესახებ, რომელშიც მოცემული სუბიექტი ეწევა საქმიანობას (მაგალითად, კვლევისა და განვითარების დანახარჯები ფარმაცევტულ კომპანიაში);
- აქცენტი გადატანილია თუ არა სუბიექტის ბიზნესის რომელიმე კონკრეტულ ასპექტზე, რომელიც განცალკევებით არის გამჟღავნებული ფინანსურ ანგარიშგებაში (მაგალითად, ახსნა-განმარტებები სეგმენტების, ან მნიშვნელოვანი საწარმოთა გაერთიანების შესახებ).

გ12. როდესაც აუდიტორი იხილავს, სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებში არსებობს თუ არა ამგვარი კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან ახსნა-განმარტებები, მან შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს

ინფორმაციის მოპოვება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა და ხელმძღვანელობის მოსაზრებებისა და მოლოდინის შესახებ.

სამუშაო არსებითობა (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ13. როდესაც აუდიტი იგეგმება მარტო ინდივიდუალური უზუსტობების გამოვლენის მიზნით, ამგვარი მიდგომა უგულებელყოფს იმ ფაქტს, რომ ინდივიდუალურად არაარსებითმა უზუსტობებმა ერთობლიობაში შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის არსებობა და რეზერვი არ რჩება შესაძლო გამოუვლენელი უზუსტობებისათვის. სამუშაო არსებითობის (რომელიც, განმარტების თანახმად, არის ერთი ან მეტი თანხა (სიდიდე)) დადგენის მიზანია, მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრულ არსებითობის დონეს. ანალოგიურად, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნისთვის განსაზღვრულ არსებითობის დონესთან დაკავშირებული სამუშაო არსებითობის დადგენის მიზანია, მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ მოცემული კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებში, ანგარიშის ნაშთში ან ახსნა-განმარტებაში არსებული შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებისთვის, ანგარიშის ნაშთის ან ახსნა-განმარტებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეს. სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა არ არის მარტივი მექანიკური გამოთვლა და საჭიროებს აუდიტორის მხრიდან პროფესიულ განსჯასა და გადაწყვეტილების მიღებას. მასზე გავლენას ახდენს აუდიტორის ინფორმირებულობა სუბიექტის შესახებ, რომელიც განახლებულია რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებისას; ასევე წინა წლების აუდიტში გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე და, აქედან გამომდინარე, აუდიტორის მოლოდინი მიმდინარე პერიოდის უზუსტობებთან დაკავშირებით.

არსებითობის შესწორება აუდიტის მსვლელობისას (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ14. ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრული არსებითობის დონე (და, სადაც შესაფერისია, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე ან დონეები) შეიძლება შესასწორებელი გახდეს აუდიტის მსვლელობისას გარემოებებში მომხდარი ცვლილებების შედეგად (მაგალითად, გადაწყვეტილების მიღება სუბიექტის ბიზნესის მნიშვნელოვანი ნაწილის გასხვისების შესახებ),

ახალი ინფორმაციის ან სუბიექტისა და მისი ოპერაციების შესახებ აუდიტორის მიერ მოპოვებულ ინფორმაციაში მომხდარი ცვლილების შედეგად, რაც განაპირობა დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარებამ. მაგალითად, თუ აუდიტის მსვლელობისას გამოვლინდა, რომ ფაქტობრივი ფინანსური შედეგები, სავარაუდოდ, არსებითად განსხვავებული იქნება პერიოდის ბოლოსთვის პროგნოზირებული ფინანსური შედეგებისაგან, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა თავდაპირველად განსაზღვრა არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის, აუდიტორი შეასწორებს არსებითობას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 330

აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის

(ძალაშია 2009 წ. 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 330-ის მოქმედების სფერო 1

ძალაში შესვლის თარიღი 2

მიზანი 3

განმარტებები 4

მოთხოვნები

საერთო რეაგირების ღონისძიებები 5

აუდიტის პროცედურები მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის 6-23

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა 24

აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და

შესაფერისობის შეფასება 25-27

დოკუმენტაცია 28-30

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

საერთო რეაგირების ღონისძიებები გ1-გ3

აუდიტის პროცედურები მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის გ4-გ58

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა გ59

აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება გ60-გ62

დოკუმენტაცია გ63

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 330 „*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“ - ერთად.

შესავალი

ასს 330-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[1] შესაბამისად დაგეგმოს და ჩაატაროს პროცედურები, აუდიტორის მიერ გამოვლენილ და შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისათვის.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

3. აუდიტორის მიზანია, შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების შესახებ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სათანადო პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით.

განმარტებები

4. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) *ძირითადი პროცედურა* _ აუდიტის პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად მტკიცების დონეზე. ძირითადი პროცედურა შედგება:

      (i) თითოეული კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშთა ნაშთებისა და ახსნა-განმარტებების ელემენტების ტესტებისა; და

      (ii) ძირითადი ანალიზური პროცედურებისაგან;

   ბ) *კონტროლის ტესტი* - აუდიტის პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესაფასებლად, არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების, ან გამოვლენისა და გამოსწორების შესაძლებლობის კუთხით.

---

1. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“.*

მოთხოვნები

საერთო რეაგირების ღონისძიებები

5. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და გაატაროს საერთო ხასიათის ღონისძიებები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის. (იხ. პუნქტები გ1-გ3)

აუდიტის პროცედურები არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის მტკიცების დონეზე

6. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მიესადაგება კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებას. (იხ. პუნქტები გ4-გ8, გ42-გ52)

7. დამატებითი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისას, აუდიტორმა:

   ა) ოპერაციების თითოეული მნიშვნელოვანი კატეგორიისთვის, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთის, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციისთვის უნდა განიხილოს მიზეზები, რის გამოც კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება, მათ შორის:

      (i) უზუსტობის ალბათობა და სიდიდე, რომელიც გამოწვეულია ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიის, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის კონკრეტული მახასიათებლებით (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი); და

      (ii) გათვალისწინებულია თუ არა რისკის შეფასებაში კონტროლის პროცედურები, რომლებიც რეაგირებს არსებითი უზუსტობის რისკზე (ე.ი. კონტროლის რისკი), რისთვისაც აუდიტორმა უნდა შეკრიბოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის დასადგენად, კონტროლის პროცედურები მუშაობს თუ არა ეფექტიანად (ე.ი. აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას); და (იხ. პუნქტები გ9-გ18)

   ბ) უფრო სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მაღალია რისკის აუდიტორისეული შეფასება. (იხ. პუნქტი გ19)

კონტროლის ტესტები

8. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს კონტროლის ტესტები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, თუ:

   ა) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს (ე.ი. აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას); ან

   ბ) მარტო ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს კონკრეტული მტკიცების დონეზე. (იხ. პუნქტები გ20-გ24)

9. კონტროლის ტესტების დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა მით უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მეტად აპირებს კონტროლის ეფექტიანობაზე დაყრდნობას. (იხ. პუნქტი 25)

კონტროლის ტესტების ხასიათი და მოცულობა

10. კონტროლის ტესტების დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა:

   ა) კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, გამოკითხვებთან ერთად, უნდა ჩაატაროს სხვა აუდიტის პროცედურებიც, მათ შორის, იმის დასადგენად:

      (i) რამდენად ეფექტიანად მუშაობდა კონტროლის პროცედურები შესაფერის დროის მონაკვეთში, აუდიტს დაქვემდებარებულ საანგარიშგებო პერიოდში;

      (ii) რამდენად თანამიმდევრულად გამოიყენებოდა ისინი; და

      (iii) ვინ ასრულებდა ამ პროცედურებს ან რანაირად, რა გზით. (იხ. პუნქტები გ26-გ30)

   ბ) უნდა განსაზღვროს, თუ ეს აქამდე უკვე არ გაუკეთებია, ტესტირებისთვის გამიზნული კონტროლის პროცედურები დამოკიდებულია თუ არა სხვა კონტროლის პროცედურებზე (არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურები) და თუ ასეა, აუცილებელია თუ არა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ეფექტური მუშაობის განსამტკიცებლად. (იხ. პუნქტები გ32)

კონტროლის ტესტების ვადები

11. აუდიტორმა კონტროლის ტესტები უნდა ჩაატაროს დროის გარკვეული მომენტისათვის, ან პერიოდისთვის, რომლის განმავლობაშიც ის აპირებს ამ კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობას, მე-12 და მე-15 პუნქტების მოთხოვნების შესაბამისად, რათა შეიქმნას სათანადო ბაზა კონტროლის პროცედურებზე დასაყრდნობად. (იხ. პუნქტი გ33)

შუალედურ პერიოდში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება

12. თუ აუდიტორი შუალედურ პერიოდში კრებს აუდიტის მტკიცებულებებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, მან:

    ა) აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს ამ კონტროლის პროცედურებში შუალედური პერიოდის შემდეგ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ; და

    ბ) განსაზღვროს სხვა აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც უნდა შეკრიბოს დარჩენილი პერიოდის შესახებ. (იხ. პუნქტები გ33-გ35)

წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება

13. როდესაც აუდიტორი მსჯელობს, მიზანშეწონილია თუ არა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობა და გადაწყვეტს, რომ მიზანშეწონილია, ამასთან ადგენს დროის იმ ინტერვალს, რომელიც შესაძლოა დატოვოს ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის ხელახლა ტესტირებამდე, აუდიტორი იხილავს შემდეგ ფაქტორებს:

    ა) სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების ეფექტიანობას, მათ შორის კონტროლის გარემოს, სუბიექტში დანერგილ შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესსა და რისკის შეფასების პროცესს;

    ბ) კონტროლის პროცედურების მახასიათებლებიდან წარმოშობილ რისკებს, მათ შორის, კონტროლის პროცედურები მანუალურია თუ ავტომატიზებული;

    გ) საინფორმაციო ტექნოლოგიის საერთო ხასიათის კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობას;

    დ) კონტროლის პროცედურის ეფექტიანობას და როგორ იყენებს მას სუბიექტი, მათ შორის კონტროლის მოცემული პროცედურის გამოყენებაში არსებული გადახრების ხასიათსა და სიხშირეს, ასევე

ადგილი ჰქონდა თუ არა პერსონალში იმგვარ ცვლილებებს, რაც მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებს კონტროლის პროცედურის გამოყენებაზე;

ე) წარმოშობს თუ არა რისკს ის ფაქტი, რომ ესა თუ ის კონკრეტული კონტროლის პროცედურა შეცვლილი არ არის შეცვლილი გარემოებების შესაბამისად;

ვ) არსებითი უზუსტობების რისკსა და კონტროლის პროცედურაზე დაყრდნობის ხარისხს. (იხ. პუნქტი გ36)

14. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტში შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენებას, მან უნდა დაადგინოს, რომ მიმდინარე პერიოდშიც რელევანტურია და საიმედო ეს აუდიტის მტკიცებულებები. ამ მიზნით, აუდიტორი აუდიტის მტკიცებულებებს კრებს იმის შესახებ, შეიცვალა თუ არა რაიმე წინა აუდიტის შემდეგ ამ კონკრეტულ კონტროლის პროცედურებში. ზემოაღნიშნული აუდიტის მტკიცებულებები აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს გამოკითხვების ჩატარებით, დაკვირვების ან ინსპექტირების პროცედურასთან ერთად, რათა დაამტკიცოს კონკრეტული კონტროლის პროცედურების შესახებ მიღებული ინფორმაცია და:

ა) თუ ცვლილებები ისეთია, რომ გავლენას ახდენს წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების მიზანშეწონილობაზე მიმდინარე პერიოდისთვის, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ტესტი აღნიშნული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე მიმდინარე აუდიტშიც. (იხ. პუნქტი გ37)

ბ) თუ კონტროლის პროცედურები არ შეცვლილა, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ამგვარი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, სულ მცირე ერთხელ მაინც ყოველ მესამე აუდიტში, ხოლო ზოგიერთი კონტროლის პროცედურის ტესტირება - ყოველ აუდიტში, რათა თავიდან აიცილოს იმის შესაძლებლობა, რომ რომელიმე ერთ აუდიტში ჩაატარებს ყველა კონტროლის პროცედურის ტესტირებას, რომელზეც დაყრდნობას აპირებს და მომდევნო ორ პერიოდში არ ჩაატარებს. (იხ. პუნქტები გ38-გ40)

მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები

15. თუ აუდიტორი აპირებს კონტროლის ისეთ პროცედურებზე დაყრდნობას, რომლებიც რომელიმე რისკს უკავშირდება და დაადგენს, რომ

ეს რისკი მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა ამგვარი კონტროლის პროცედურების ტესტირება უნდა ჩაატაროს მიმდინარე პერიოდში.

კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება

16. როდესაც აფასებს კონტროლის ისეთი პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობას, რომლებზეც აუდიტორი დაყრდნობას აპირებს, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, გვიჩვენებს თუ არა ძირითადი პროცედურებით გამოვლენილი უზუსტობები იმას, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად არ მუშაობს. ამასთან, ის ფაქტი, რომ ძირითადი პროცედურებით არ გამოვლენილა უზუსტობები, არ არის იმის მტკიცებულება, რომ ტესტირებისთვის გამიზნულ მტკიცებასთან დაკავშირებული კონტროლი ეფექტურია. (იხ. პუნქტი გ41)

17. თუ გადახრები გამოვლინდება იმ კონტროლის პროცედურებში, რომლებზეც აუდიტორი დაყრდნობას აპირებს, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს სპეციალური გამოკითხვები ამ საკითხებსა და მათ პოტენციურ შედეგებში გასარკვევად და განსაზღვროს: (იხ. პუნქტი გ42)

    ა) ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს ჩატარებული კონტროლის ტესტები, ამ კონტროლის პროცედურებზე დასაყრდნობად;

    ბ) აუცილებელია თუ არა დამატებითი კონტროლის ტესტების ჩატარება; ან

    გ) საჭიროა თუ არა ძირითადი პროცედურების ჩატარება არსებითი უზუსტობის რისკებთან მიმართებით.

ძირითადი პროცედურები

18. იმის მიუხედავად, როგორი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციისთვის, ანგარიშის ნაშთისა და ახსნა-განმარტებებისთვის. (იხ. პუნქტები გ43-გ49)

19. აუდიტორმა უნდა განიხილოს, საჭიროა თუ არა გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების, როგორც ძირითადი აუდიტის პროცედურების ჩატარება. (იხ. პუნქტები გ50-გ53)

ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული ძირითადი პროცედურები

20. აუდიტორის ძირითადმა პროცედურებმა უნდა მოიცვას ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული შემდეგი აუდიტის პროცედურები:

    ა) ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის შედარება ან შეჯერება შესაბამის საბუღალტრო ჩანაწერებთან; მათ შორის, ახსნა-

განმარტებებში მოცემული ინფორმაციის, იმის მიუხედავად, მთავარი ან დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან იქნება ის მიღებული თუ სხვა წყაროებიდან; და

ბ) არსებითი საბუღალტრო გატარებებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაკეთებული კორექტირებების შემოწმება. (იხ. პუნქტი გ54)

მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი ძირითადი პროცედურები

21. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ამა თუ იმ მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი მნიშვნელოვანია, მან უნდა ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც სპეციალურად ამ რისკზე რეაგირებისათვის იქნება განკუთვნილი. როდესაც აუდიტორი ირჩევს მნიშვნელოვანი რისკების მიმართ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარების მიდგომას, მნიშვნელოვან რისკებზე მიმართულმა აუდიტის პროცედურებმა უნდა მოიცვას ელემენტების ტესტირება. (იხ. პუნქტი გ55)

ძირითადი პროცედურების ჩატარების დრო

22. თუ აუდიტორი ძირითად პროცედურებს წინასწარ ატარებს (შუალედურ პერიოდში) საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე, აუდიტორმა დარჩენილი პერიოდისთვის უნდა ჩაატაროს:

ა) ძირითადი პროცედურები, შუალედურ პერიოდში ჩატარებულ კონტროლის ტესტებთან ერთად; ან

ბ) მარტო ძირითადი პროცედურები, თუ გადაწყვეტს, რომ ეს საკმარისი იქნება, რათა შეიქმნას დასაბუთებული საფუძველი შუალედური პერიოდის აუდიტის დასკვნების გასავრცელებლად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოზე. (იხ. პუნქტები გ56-გ59)

23. თუ შუალედურ პერიოდში გამოვლინდება ისეთი უზუსტობები, რომელთა არსებობასაც არ მოელოდა აუდიტორი, როდესაც აფასებდა არსებითი უზუსტობის რისკებს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა შესაბამისი რისკის შეფასებისა და დარჩენილი პერიოდისთვის დაგეგმილი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადების ან მოცულობის შეცვლა. (იხ. პუნქტი გ60)

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა

24. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები, რათა შეაფასოს, შესაბამისობაშია თუ არა წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძ-

ვლებთან. შეფასებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს, ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილია თუ არა იმგვარად, რომ ასახავდეს:

- ფინანსური ინფორმაციის სათანადო კლასიფიკაციასა და აღწერილობას და შესაბამის ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს; და
- შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ფორმატი, სტრუქტურა და შინაარსი. (იხ. პუნქტი გ61)

აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება

25. სანამ აუდიტის შესახებ დასკვნას გამოიტანს, აუდიტორმა ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით უნდა შეაფასოს, შესაფერისი რჩება თუ არა კვლავ არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასება კონკრეტული მტკიცების დონეზე. (იხ. პუნქტები გ62-გ63)

26. აუდიტორმა უნდა გამოიტანოს დასკვნა, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. თავისი მოსაზრების ჩამოყალიბებისას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს ყველა სათანადო აუდიტის მტკიცებულება, იმის მიუხედავად, ის ამტკიცებს თუ ეწინააღმდეგება ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებს. (იხ. პუნქტი გ64)

27. თუ აუდიტორს მოპოვებული არა აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები რომელიმე რელევანტური მტკიცების შესახებ, რომელიც ეხება ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას, აუდიტორმა უნდა სცადოს სხვა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას, მან ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე.

დოკუმენტაცია

28. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:[2]

    ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების მიმართ გატარებული საერთო ხასიათის ღონისძიებები და დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა;

---

2. ასს 230 - „*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

ბ) ამ პროცედურების კავშირი კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებთან; და

გ) აუდიტის პროცედურების შედეგები, მათ შორის დასკვნები, როდესაც შედეგებიდან ეს აშკარად არ ჩანს. (იხ. პუნქტი გ65)

29. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენებას, მან სამუშაო დოკუმენტებში უნდა ასახოს დასკვნები, რომლებიც გამოიტანა ამა თუ იმ წინა აუდიტში ტესტირებული კონტროლის პროცედურებისადმი ნდობის საკითხთან დაკავშირებით.

30. აუდიტორის დოკუმენტაციიდან უნდა ჩანდეს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია თანხვდება ან შეესაბამება შესაფერის საბუღალტრო ჩანაწერებს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია, იმის მიუხედავად, მთავარი ან დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან იქნება ეს ინფორმაცია მიღებული თუ სხვა წყაროებიდან.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

საერთო რეაგირების ღონისძიებები (იხ. მე-5 პუნქტი)

გ1. საერთო ხასიათის ღონისძიებები, ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისათვის, შეიძლება მოიცავდეს:

- გარიგების გუნდის წევრების ყურადღების გამახვილებას პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნების აუცილებლობაზე;
- შედარებით გამოცდილი პერსონალის ან სპეციალური კვალიფიკაციის პერსონალის შეყვანას გუნდში ან ექსპერტების სამუშაოს გამოყენებას;
- გარიგების გუნდის წევრების სამუშაოს მართვისა და ზედამხედველობის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის ცვლილებებს და მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვას;
- ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების შერჩევისას - მეტი დამატებითი არაპროგნოზირებადი ელემენტების გათვალისწინებას;
- ცვლილებების შეტანას აუდიტის საერთო სტრატეგიაში, როგორც მოითხოვება ასს 300-ით, ან დაგეგმილ აუდიტის პროცედურებში, რაც, თავის მხრივ, შეიძლება მოიცავდეს:

- აუდიტორის მიერ სამუშაო არსებითობის განსაზღვრას ასს 320-ის შესაბამისად;
- აუდიტორის გეგმებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტების ჩატარებაზე და იმ აუდიტის მტკიცებულებების დამაჯერებლობას, რომლებიც აუცილებელია კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობის აუდიტორის განზრახვის გასამყარებლად, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ ნაკლოვანებები გამოვლენილია შიდა კონტროლის გარემოში ან სუბიექტის მონიტორინგის ღონისძიებებში;
- ძირითადი პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას. მაგალითად, როდესაც აუდიტორს არსებითი უზუსტობის რისკი შეფასებული აქვს, როგორც მაღალი, ძირითადი პროცედურების ჩატარება შესაძლოა მიზანშეწონლი იყოს ფინანსური ანგარიშგების თარიღისთვის ან მის მახლობელ პერიოდში.

გ2. ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე და, მაშასადამე, აუდიტორის რეაგირების საერთო ხასიათის ღონისძიებებზე, გავლენას ახდენს აუდიტორის ინფორმირებულობა კონტროლის გარემოს შესახებ. ეფექტური, ქმედითი კონტროლის გარემო აუდიტორს საშუალებას მისცემს უფრო მეტად ენდოს შიდა კონტროლს და სუბიექტში შექმნილი აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობას. მაგალითად, აუდიტორს საშუალება მიეცემა, ზოგიერთი აუდიტის პროცედურა ჩაატაროს შუალედურ პერიოდში და არა პერიოდის ბოლოს. თუმცა, თუ კონტროლის გარემოს ნაკლოვანებები ახასიათებს, ამას საპირისპირო შედეგი მოჰყვება; მაგალითად, არაეფექტური კონტროლის გარემოს საპასუხოდ, აუდიტორმა შეიძლება:

- უფრო მეტი აუდიტის პროცედურა ჩაატაროს პერიოდის ბოლოს, ვიდრე შუალედურ პერიოდში;
- უფრო დეტალური აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს ძირითადი პროცედურებიდან;
- გაზარდოს იმ ადგილების რაოდენობა, რომელიც აუდიტმა უნდა მოიცვას.

გ3. მაშასადამე, ამგვარ განხილვას მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორის გენერალური მიდგომის შემუშავებაში, მაგალითად, აქცენტის გადატანა ძირითად პროცედურებზე (არსებითობის შემოწმების მიდგომა), ან ისეთ მიდგომაზე, რომლის დროსაც კონტროლის ტესტებიც და ძირი-

თადი პროცედურებიც ერთობლივად გამოიყენება (კომბინირებული მიდგომა).

აუდიტის პროცედურები არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის მტკიცების დონეზე

დამატებითი ძირითადი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ4. აუდიტორის მიერ კონკრეტული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ქმნის საფუძველს, რის მიხედვითაც აუდიტორი განსაზღვრავს შესაფერის აუდიტორულ მიდგომას დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა გადაწყვიტოს, რომ:

ა) მხოლოდ კონტროლის ტესტების ჩატარებით შეუძლია ეფექტური რეაგირება ამა თუ იმ კონკრეტული მტკიცებისათვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკზე;

ბ) რომელიმე კონკრეტული მტკიცებისათვის შესაფერისი იქნება მარტო ძირითადი პროცედურების ჩატარება და, მაშასადამე, აუდიტორი გამორიცხავს კონტროლის პროცედურების გავლენას არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებაში. ამის მიზეზი შეიძლება ის იყოს, რომ აუდიტორს არ გამოუვლენია ისეთი რისკი, რომლის შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და, მაშასადამე, არ მოეთხოვება კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება. ამგვარად, აუდიტორს უფლება აქვს, არ დაგეგმოს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისთვის; ან

გ) ეფექტური იქნება კომბინირებული მიდგომის გამოყენება, ანუ ერთობლივად ჩაატარებს კონტროლის ტესტებსა და ძირითად პროცედურებს.

აუდიტორს არ ევალება დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება, როდესაც შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი მისაღებ დაბალ დონეზე ნაკლებია. თუმცა, რა მიდგომაც არ უნდა აირჩიოს აუდიტორმა და რა დონისაც არ უნდა იყოს არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, ის მაინც გეგმავს და ატარებს ძირითად პროცედურებს თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთისა და ახსნა-განმარტებებისათვის, როგორც ამას მოითხოვს მე-18 პუნქტი.

გ5. დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი ეხება ამ პროცედურების მიზანს (ე.ი. კონტროლის ტესტია თუ ძირითადი პროცედურა) და მის ტიპს (ანუ რომელი პროცედურაა: ინსპექტირება, დაკვირვება, გამოკითხვა, დადასტურება, ხელახლა გამოთვლა, ხელახლა შესრულებული პროცედურა თუ ანალიზური პროცედურა). გარკვეული აუდიტის პროცედურები შესაძლოა ზოგიერთი მტკიცებისათვის უფრო შესაფერისი იყოს, ვიდრე სხვა დანარჩენისათვის. ძირითადი პროცედურების ხასიათს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის.

გ6. ვადები ეხება აუდიტის პროცედურების ჩატარების თარიღს, ან იმ პერიოდს ან თარიღს, რომელსაც ეხება აუდიტის პროცედურები.

გ7. აუდიტის პროცედურების მოცულობა გულისხმობს ჩასატარებელი კონკრეტული პროცედურების რაოდენობას, მაგალითად შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა ან კონტროლის პროცედურაზე დაკვირვების რაოდენობა.

გ8. დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მიესადაგება არსებითი უზუსტობების შეფასებულ რისკებზე რეაგირებას კონკრეტული მტკიცების დონეზე, გამჭვირვალე კავშირი მყარდება აუდიტორის დამატებით ძირითად პროცედურებსა და რისკის შეფასებას შორის.

პროცედურები კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის (იხ. პუნქტი7(ა))

ხასიათი

გ9. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ცალკეული მტკიცების დონეზე განსაზღვროს თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკის შეფასებების საფუძველზე. აუდიტორი თანდაყოლილ რისკს აფასებს უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის შეფასებით და ამ დროს ითვალისწინებს, როგორ და რამდენად ახდენს გავლენას თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ რელევანტური მტკიცებების მიდრეკილებაზე.[3] აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკები, მათ შორის შეფასებული რისკების გამომწვევი მიზეზები შეიძლება გავლენას ახდენდეს, როგორც ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ტიპზე, ასევე მათ კომბინაციაზე. მაგალითად, როდესაც შეფასებული რისკი მაღალია, აუდიტორს შეუძლია ხელშეკ-

3. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს). 31-ე და 34-ე პუნქტები.

რულების პირობების დადასტურება კონტრაჰენტთან, ამ დოკუმენტის ინსპექტირებასთან ერთად. შემდეგ, გარკვეული აუდიტის პროცედურები შესაძლოა ზოგიერთი მტკიცებისათვის უფრო შესაფერისი იყოს, ვიდრე სხვა დანარჩენისათვის. მაგალითად, ამონაგებთან დაკავშირებით, კონტროლის ტესტები შესაძლოა ყველაზე მეტად მიესადაგებოდეს სისრულის მტკიცებისათვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკს, ხოლო წარმოშობის მტკიცებისათვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკს კი უფრო მეტად შეესაბამება ძირითადი პროცედურები.

გ10. ფაქტორები, რომლებმაც განაპირობა რისკის აუდიტორისეული შეფასება, აუდიტორს გამოადგება აუდიტის პროცედურების ხასიათის განსაზღვრისას. მაგალითად, თუ აუდიტორი რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის კონკრეტული მახასიათებლებიდან გამომდინარე, შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად, მიიჩნევს, რომ შედარებით დაბალია არსებითი უზუსტობის რისკი, მას შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია მარტო ანალიზური ძირითადი პროცედურებით. მეორე მხრივ, თუ დაბალია აუდიტორის მიერ შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი იმის გამო, რომ იგი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას და ძირითადი პროცედურების დაგეგმვას აპირებს რისკის ამ დაბალ შეფასებაზე დაყრდნობით, მაშინ იგი ამ კონტროლის პროცედურებზე ატარებს კონტროლის ტესტებს, 8(ა) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად. მაგალითად, როდესაც საქმე ეხება ისეთი კატეგორიის ოპერაციებს, რომლებიც, გონივრულობის ფარგლებში, ერთგვაროვანია, არ არის რთული მახასიათებლების მქონე, მათი დამუშავება შაბლონური წესით ხდება და კონტროლდება სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მიერ.

ვადები

გ11. აუდიტორს უფლება აქვს, კონტროლის ტესტები ან ძირითადი პროცედურები ჩაატაროს შუალედურ თარიღში (საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე), ან პერიოდის ბოლოს. რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობების რისკი, მით მეტია იმის ალბათობა, რომ აუდიტორი უფრო ეფექტურად მიიჩნევს ძირითადი პროცედურების ჩატარებას საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ვიდრე წინა თარიღებში, ან აუდიტის პროცედურებს ჩაატარებს წინასწარი შეტყობინების გარეშე, ან ისეთ დროს, რომლის წინასწარგანჭვრეტა შეუძლებელია (მაგალითად, აუდიტის პროცედურების ჩატარება შერჩეულ ადგილებზე, წინასწარი შეტყობინების გარეშე). ამგვარი მიდგომის გამოყენება განსაკუთრებით მიზანშეწონილია

თაღლითობით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირებისათვის. მაგალითად, თუ აუდიტორი გამოავლენს წინასწარგამიზნული უზუსტობის ან მანიპულაციის რისკს, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ ეფექტური არ იქნება შუალედური თარიღისთვის ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად გამოტანილი დასკვნების გავრცელება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოზე.

გ12. მეორე მხრივ, აუდიტის პროცედურების ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე, შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს მნიშვნელოვანი პრობლემების გამოვლენაში აუდიტის ადრეულ ეტაპზე და, შესაბამისად, გადაჭრას ისინი ხელმძღვანელობასთან ერთად, ან შეიმუშაოს აუდიტის ჩატარების ეფექტური მიდგომა ამ პრობლემებთან მიმართებით.

გ13. გარდა ამისა, გარკვეული აუდიტის პროცედურების ჩატარება მხოლოდ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან მის შემდეგ არის შესაძლებელი, მაგალითად:

- ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის შეჯერება, ან შესაბამისობაში მოყვანა შესაბამის საბუღალტრო ჩანაწერებთან, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაციის, იმის მიუხედავად, მთავარი ან დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან იქნება ეს ინფორმაცია მიღებული თუ სხვა წყაროებიდან;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაკეთებული კორექტირებების შემოწმება; და
- პროცედურები, რომლებიც გამიზნულია იმის რისკზე რეაგირებისათვის, რომ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს სუბიექტს შეიძლება დადებული ჰქონდეს ფიქტიური გაყიდვების ხელშეკრულებები, ან შესაძლოა ჰქონდეს ისეთი ფიქტიური ოპერაციები, რომლებიც შეიძლება დამთავრებული არ იყო პერიოდის ბოლოს.

გ14. აუდიტორის მსჯელობასა და გადაწყვეტილებაზე, როდის ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორებიც:

- კონტროლის გარემო;
- როდის იქნება აუდიტორისათვის ხელმისაწვდომი შესაფერისი ინფორმაცია (მაგალითად, ელექტრონული ფაილები შესაძლოა შემდგომში წაიშალოს, ან პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი უნდა დააკვირდეს, შესაძლოა მხოლოდ დროის გარკვეულ პერიოდში ტარდებოდეს);
- რისკის ხასიათი (მაგალითად, თუ არსებობს რისკი იმისა, რომ ამონაგების თანხები გაბერილია, რათა შემოსავლების პროგნოზირებული თანხები შემდეგ დაკმაყოფილდეს ყალბი გაყიდ-

ვების ხელშეკრულებების შექმნით, აუდიტორმა შესაძლოა მოისურვოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის არსებული ხელშეკრულებების შემოწმება);

- ის პერიოდი ან თარიღი, რომელსაც ესა თუ ის აუდიტის მტკიცებულება ეხება;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დრო, განსაკუთრებით იმ ახსნა-განმარტებების, რომლებიც უზრუნველყოფს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში ან ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ასახული თანხების უფრო დეტალურ განმარტებას.

მოცულობა

გ15. აუდიტის პროცედურების მოცულობას განსაზღვრავს აუდიტორი, თავისი შეხედულებისამებრ, არსებითობის, შეფასებული რისკისა და რწმუნების იმ დონის გათვალისწინებით, რომლის მიღწევასაც აუდიტორი გეგმავს. როდესაც რომელიმე ერთი მიზნის მიღწევა შესაძლებელია მხოლოდ სხვადასხვა ტიპის პროცედურების კომბინაციით, თითოეული პროცედურის მოცულობა იზოლირებულად განიხილება. საზოგადოდ, არსებითი უზუსტობების რისკის ზრდასთან ერთად, იზრდება აუდიტის პროცედურების მოცულობა. მაგალითად, თაღლითობით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირებისათვის შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გაზრდა, ან ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარება უფრო დეტალურ დონეზე. ამასთან, აუდიტის პროცედურების მოცულობის გაზრდა მხოლოდ მაშინ არის ეფექტური, თუ აუდიტის პროცედურა, თავისთავად, მოცემული კონკრეტული რისკის შესაფერისია.

გ16. კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებამ შესაძლოა აუდიტორს უფრო ფართო ტესტირების ჩატარების საშუალება მისცეს ელექტრონულ ოპერაციებსა და ბუღალტრული აღრიცხვის ფაილებზე; ეს შეიძლება სასარგებლო იყოს მაშინ, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს ტესტირების მოცულობის შეცვლას, მაგალითად თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის. კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება შესაძლებელია ძირითადი ელექტრონული ფაილებიდან ოპერაციების შერჩევითი ერთობლიობის შესარჩევად, ოპერაციების დასახარისხებლად სპეციფიკური მახასიათებლების (ნიშნების) მიხედვით, ან შერჩევითი ერთობლიობის ნაცვლად მთელი გენერალური ერთობლიობის ტესტირების ჩასატარებლად.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ17. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტში, აუდიტორის მსჯელობაზე დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტის სავალდებულო და სხვა სპეციალური მოთხოვნები.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ18. მცირე სიდიდის სუბიექტებში შეიძლება არ იყოს ბევრი ისეთი სახეობის მაკონტროლებელი საქმიანობა, რომლის დადგენასაც აუდიტორი შეძლებს, ან შეიძლება შეზღუდულად იყოს დოკუმენტირებული კონტროლის პროცედურების არსებობა ან მათი მუშაობა. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება უფრო ეფექტური იყოს აუდიტორისათვის ისეთი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება, რომლებიც უპირატესად ძირითადი პროცედურებით იქნება წარმოდგენილი. თუმცა, ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, კონტროლის პროცედურების ან სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების არარსებობის გამო, შეიძლება აუდიტორმა ვერ შეძლოს მცირე საწარმოში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.

რისკის მაღალი შეფასებები (იხ. პუნქტი 7(ბ))

გ19. როდესაც აუდიტორი უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებებს კრებს რისკის მაღალი შეფასების გამო, აუდიტორი ზრდის მტკიცებულებების რაოდენობას, ან უფრო რელევანტურ ან საიმედო მტკიცებულებებს მოიპოვებს, მაგალითად უფრო მეტ ყურადღებას ამახვილებს მესამე მხარეების მტკიცებულებების მოპოვებაზე, ან დამადასტურებელ მტკიცებულებებს მოიპოვებს რამდენიმე სხვადასხვა დამოუკიდებელი წყაროდან.

კონტროლის ტესტები

კონტროლის ტესტების დაგეგმვა და ჩატარება (იხ. მე-8 პუნქტი)

გ20. კონტროლის ტესტები მხოლოდ კონტროლის იმ პროცედურებზე ტარდება, რომლებიც, აუდიტორის აზრით, სათანადოდ არის შემუშავებული იმ თვალსაზრისით, რომ ამა თუ იმ რელევანტურ მტკიცებაში თავიდან აიცილოს არსებითი უზუსტობის წარმოშობა, ან გამოავლინოს და შეასწოროს და აუდიტორი გეგმავს ამ კონტროლის პროცედურების ტესტირებას. თუ სუბიექტი აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში, სხვადასხვა დროს არსებითად განსხვავებულ კონტროლის პროცედურებს იყენებდა, აუდიტორი თითოეულ მათგანს ცალ-ცალკე განიხილავს.

გ21. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება სულ სხვა რამეა, ვიდრე აუდიტორის მიერ კონტროლის პრო-

ცედურების დიზაინისა და მათი დანერგვის შესწავლა და შეფასება. თუმცა, ორივე შემთხვევაში, ერთი და იგივე აუდიტის პროცედურები გამოიყენება. ამგვარად, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ეფექტური იქნება, ჩაატაროს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება და იმავე დროს შეაფასოს მათი დიზაინი და გაიგოს, დანერგილია თუ არა პრაქტიკაში აღნიშნული კონტროლის პროცედურები.

გ22. თუმცა, რისკის შეფასების ზოგიერთი პროცედურა შესაძლოა სპეციალურად გამიზნული არ იყოს როგორც კონტროლის ტესტი. ამიტომ მათ შესაძლოა ვერასდროს უზრუნველყონ აუდიტორი აუდიტის მტკიცებულებებით კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე და, შესაბამისად, არ გამოდგეს კონტროლის ტესტად. მაგალითად, აუდიტორმა რისკის შეფასების პროცედურებში შეიძლება ჩართოს:

- ხელმძღვანელობის გამოკითხვები ბიუჯეტების გამოყენების თაობაზე;
- დააკვირდეს საბიუჯეტო და ფაქტობრივი ხარჯების ყოველთვიურ შედარებას, რომელსაც ხელმძღვანელობა ატარებს;
- გაეცნოს ანგარიშებს, რომლებიც ეხება საბიუჯეტო და ფაქტობრივ თანხებს შორის განსხვავებების გამოკვლევას.

ზემოაღნიშნული აუდიტის პროცედურები ინფორმაციას იძლევა სუბიექტის ბიუჯეტის შედგენის პოლიტიკაზე და დანერგილია თუ არა იგი პრაქტიკაში. ასევე, აუდიტორს უზრუნველყოფს აუდიტის მტკიცებულებებით იმის შესახებ, ეფექტიანია თუ არა საბიუჯეტო პოლიტიკის ესა თუ ის ოპერაცია, ხარჯების კლასიფიკაციაში არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების ან გამოვლენის უნარის თვალსაზრისით.

გ23. გარდა ამისა, აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს კონტროლის ტესტები, რომლებსაც ჩაატარებს იმავე ოპერაციის ელემენტების ტესტებთან ერთად. მართალია, კონტროლის ტესტებისა და ოპერაციების ელემენტების ტესტების მიზნები განსხვავებულია, მაგრამ შესაძლებელია ორივე ტიპის ტესტის ჩატარება ერთად – ერთი და იმავე ოპერაციისათვის კონტროლის ტესტიც ჩატარდება და ოპერაციის ელემენტების ტესტებიც. ამ ტიპის ტესტს ორმაგი მიზნის ტესტსაც უწოდებენ. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა შეამოწმოს ანგარიშ-ფაქტურა, რათა დაადგინოს, დამტკიცებული იყო თუ არა ის და, ამავე დროს, ამ ოპერაციაზე მიიღოს ძირითადი (არსებითობის შემოწმების) აუდიტის მტკიცებულებაც. ორმაგი მიზნის ტესტის ჩამოყალიბება და შედეგების შეფასება თითოეული მიზნისთვის ცალ-ცალკე ხდება.

გ24. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურებით.[4] ეს შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც სუბიექტი თავის ბიზნესს საინფორმაციო ტექნოლოგიის გამოყენებით ახორციელებს და სუბიექტში საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის გარეშე, ოპერაციების შესახებ სხვა არავითარი დოკუმენტაცია არ იქმნება და არ ინახება. ასეთ შემთხვევაში, 8(ბ) პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ჩაატაროს კონტროლის ტესტები, რომლებიც განკუთვნილია ისეთ რისკზე რეაგირებისთვის, რომლის შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.

აუდიტის მტკიცებულებები და მათზე დაგეგმილი დაყრდნობა
(იხ. მე-9 პუნქტი)

გ25. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე უფრო მაღალი დონის რწმუნების მიღწევა შესაძლებელია, როდესაც აუდიტორი ისეთ მიდგომას ირჩევს, რომელიც უპირატესად კონტროლის ტესტების ჩატარებას გულისხმობს, კერძოდ მაშინ, როდესაც შეუძლებელი ან არაპრაქტიკულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მარტო ძირითადი პროცედურებით.

კონტროლის ტესტების ხასიათი და მოცულობა

გამოკითხვებთან ერთად ჩასატარებელი სხვა აუდიტის პროცედურები (იხ. პუნქტი 10(ა))

გ26. მარტო გამოკითხვის პროცედურა საკმარისი არ არის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებისთვის. შესაბამისად, გამოკითხვასთან ერთად, სხვა აუდიტის პროცედურებიც ტარდება. ამასთან დაკავშირებით შეიძლება ითქვას, რომ თუ ტესტირება გამოკითხვის საშუალებით ჩატარდება და იმავდროულად შემოწმდება ინსპექტირების გზით ან კონტროლის პროცედურა ხელახლა შესრულდება აუდიტორის მიერ, ჩვეულებრივ, ამგვარად მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები უფრო მაღალი დონის რწმუნებით უზრუნველყოფს აუდიტორს, ვიდრე გამოკითხვითა და დაკვირვებით მოპოვებული, ვინაიდან დაკვირვება მხოლოდ დროის გარკვეულ მომენტს ეხება - როდესაც დაკვირვება წარმოებს.

გ27. კონკრეტული კონტროლის პროცედურის ხასიათი გავლენას ახდენს იმ აუდიტის პროცედურის ტიპზე, რომელიც საჭიროა აუდიტის მტკი-

4. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 33-ე პუნქტი.

ცებულებების მოსაპოვებლად კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ. მაგალითად, თუ კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობა მტკიცდება დოკუმენტაციიდან, კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე აუდიტის მტკიცებულებების შესაკრებად აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს ამ დოკუმენტაციის ინსპექტირება. თუმცა, კონტროლის სხვა პროცედურებისათვის შესაძლოა არ არსებობდეს ან შესაფერისი არ იყოს ამგვარი დოკუმენტაციის არსებობა. მაგალითად, შესაძლოა არ არსებობდეს დოკუმენტაცია კონტროლის გარემოში ზოგიერთი ფაქტორის მოქმედების შესახებ, როგორიცაა უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის განაწილება, ან ზოგიერთი ტიპის კონტროლის პროცედურისთვის, როგორიცაა ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურა. ასეთ შემთხვევებში, აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ შესაძლებელია გამოკითხვითა და სხვა აუდიტის პროცედურებით ერთობლივად, მაგალითად დაკვირვებით ან კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებით.

კონტროლის ტესტების მოცულობა

გ28. როდესაც საჭიროა უფრო მეტად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს კონტროლის ტესტების მოცულობის გაზრდა. იმისდა მიხედვით, რა დონეზე აპირებს კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობას, აუდიტორი კონტროლის ტესტების მოცულობის განსაზღვრის დროს განიხილავს შემდეგ საკითხებს:

- სუბიექტის მიერ შესრულებული კონტროლის პროცედურის სიხშირე მოცემულ პერიოდში;
- დროის იმ მონაკვეთის ხანგრძლივობა აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდიდან, რომლის დროსაც აუდიტორი ეყრდნობა კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობას;
- სავარაუდო გადახრა კონტროლის პროცედურიდან;
- იმ აუდიტის მტკიცებულებების რელევნტურობა და საიმედოობა, რომლის მოპოვებასაც გეგმავს აუდიტორი კონტროლის ამა თუ იმ პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობასთან დაკავშირებით, კონკრეტული მტკიცების დონეზე;
- რა ხარისხისაა მოცემული მტკიცების შესახებ სხვა კონტროლის ტესტებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები.

სხვა სახელმძღვანელო მითითებები ტესტირების მოცულობის შესახებ მოცემულია ასს 530-ში.[5]

გ29. საინფორმაციო ტექნოლოგიური პროცესისათვის დამახასიათებელი სტაბილურობის გამო, შეიძლება აუცილებელი არ იყოს ტესტირების გაფართოება ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურისთვის. ავტომატიზებული კონტროლი მუდმივად უნდა ფუნქციონირებდეს, თუ სტ გამოყენებითი პროგრამა (მათ შორის ცხრილები, ფაილები ან სტ გამოყენებითი პროგრამის მიერ პერმანენტულად გამოყენებული მონაცემები) არ შეიცვალა. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურა ისე მუშაობს, როგორც დაპროექტებული იყო (ეს შეიძლება შემოწმდეს იმ მომენტში, როდესაც კონტროლის პროცედურა პირველად დაინერგება ან სხვა დროს), იგი ითვალისწინებს ტესტების ჩატარებას იმის დასადგენად, რომ კონტროლის პროცედურა მიმდინარე პერიოდშიც ისევ ეფექტიანად მუშაობს. ამ ტიპის ტესტები შესაძლოა მოიცავდეს სტ საერთო კონტროლის იმ პროცედურების ტესტირებას, რომლებიც დაკავშირებულია სტ გამოყენებით პროგრამასთან.

გ30. ანალოგიურად, აუდიტორს შეუძლია კონტროლის იმ პროცედურების ტესტების ჩატარება (კონტროლის ტესტები), რომლებიც განკუთვნილია სუბიექტის მონაცემების მთლიანობასთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის ან დაკავშირებულია სუბიექტის სისტემის მიერ შემქნილი ანგარიშების სისრულესა და სისწორესთან, ანდა განკუთვნილია ისეთ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. ზემოაღნიშნული კონტროლის ტესტები შეიძლება მოიცავდეს სტ საერთო კონტროლის იმ პროცედურების ტესტებს, რომლებიც დაკავშირებულია 10(ა) პუნქტში მითითებულ საკითხებთან. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება აღარ დასჭირდეს რაიმე დამატებითი პროცედურების ჩატარება აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად 10(ა) პუნქტში მითითებული საკითხების შესახებ.

გ31. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ სტ საერთო კონტროლის პროცედურები არ არის ადეკვატური, აუდიტორს შეუძლია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული დაკაშირებული რისკ(ებ)ის განხილვა, რომლებიც გამოავლინა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[6] შესაბამისად, რათა შეიქმნას საფუძველი შეფასებულ არსებითი უზუსტობის

5. ასს 530 - *„აუდიტორული შერჩევა“*.

6. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(გ)(i).

რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი დამატებითი პროცდურების განსაზღვრისთვის. ამგვარი პროცედურები შეიძლება ითვალისწინებდეს იმის დადგენას:

- არსებობს თუ არა სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკ(ებ)ი. მაგალითად, თუ აგრკვეულ მომხმარებლებს აქვთ უნებრთვო წვდომის შესაძლებლობა სტ გამოყენებით პროგრამაზე (მაგრამ არა აქვთ წვდომა სისტემის იმ ჩანაწერებზე ან მათ შეცვლაზე, რომლებიც აკონტროლებს სტ გამოყენებით პროგრამაზე წვდომას), აუდიტორს შეუძლია სისტემის ჩანაწერების ინსპექტირება აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, რომ ეს მომხმრებლები არ შესულან სტ გამოყენებით პროგრამაში მოცემული პერიოდის განმავლობაში;
- არსებობს თუ არა რაიმე ალტერნატიული ან ზედმეტი (არასაჭირო) სტ საერთო კონტროლის პროცედურები ან სხვა კონტროლის პროცედურები, რომლებიც რეაგირებს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ შესაბამის რისკ(ებ)ზე. თუ ასეა, აუდიტორს შეუძლია ამგვარი კონტროლის პროცედურების გამოვლენა (თუ უკვე არ აქვს გამოვლენილი) და, მაშასადამე, მათი დიზაინის შეფასება და იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა ისინი და შემდეგ მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტების ჩატარება. მაგალითად, თუ ადეკვატური არ არის მომხმარებლის წვდომასთან დაკავშირებული სტ საერთო კონტრლის პროცედურები, სუბიექტს შეიძლება გააჩნდეს სხვა კონტროლის მექანიზმი, რომლის მეშვეობით სტ-ის ხელმძღვანელი პერსონალი დროულად იხილავს საბოლოო მომხმარებლის წვდომის შესახებ ანგარიშებს. მაგალითად, შემდეგ გარემოებებში სტ გამოყენებითი კონტროლის პროცედურა შეიძლება რეაგირებდეს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკზე: როდესაც შესაძლებელია იმ ინფორმაციის შეჯერება გარე წყაროებთან (მაგ., ბანკის ამონაწერთან), რომელზეც გავლენას ახდენს სტ საერთო კონტროლის ნაკლოვანება, ან ისეთ შიდა წყაროებთან, რომლებზეც გავლენას არ ახდენს სტ საერთო კონტროლის ნაკლოვანება (როგორიცაა, მაგალითად, განცალკევებული სტ გამოყენებითი პროგრამა ან მონაცემების წყარო).

არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ტესტირება (იხ. პუნქტი 10(ბ))

გ32. გარკვეულ გარემოებებში შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების (მაგ., სტ საერთო კონტროლის პროცედურების) ეფექტიან მუშაობაზე. როგორც ახსნილია გ29 და გ29ბ პუნქტებში, აუდიტორს სტ

საერთო კონტროლის პროცედურები შეიძლება გამოვლენილი ჰქონდეს ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად, იმის გამო, რომ ისინი ხელს უწყობს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობას, ან სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული ინფორმაციის, მათ შორის, სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშების მთლიანობის უზრუნველყოფას. 10(ბ) პუნქტის მოთხოვნაში აღიარებულია, რომ აუდიტორს შეიძლება უკვე ჩატარებული ჰქონდეს გარკვეული არაპირდაირი კონტროლის პროცედურების ტესტირება, რომლებიც განკუთვნილია 10(ა) პუნქტში მითითებული საკითხების გასათვალისწინებლად.

კონტროლის ტესტების ვადები

კონტროლის ტესტებზე დასაყრდნობად გამიზნული პერიოდი
(იხ. მე-11 პუნქტი)

გ33. აუდიტის მტკიცებულება, რომელიც დროის ამა თუ იმ მომენტს ეხება, შესაძლოა აუდიტორის მიზნის შესაფერისი იყოს მაშინ, მაგალითად, როდესაც კონტროლის ტესტები მოიცავს სუბიექტის მარაგის ინვენტარიზაციას პერიოდის ბოლოს. მეორე მხრივ, თუ აუდიტორი კონტროლზე დაყრდნობას აპირებს დროის გარკვეული პერიოდისთვის, მას გამოადგება ისეთი ტესტები, რომლებიც აუდიტის მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს კონტროლის ეფექტიანი მუშაობის შესახებ, დროის შესაფერის მონაკვეთში, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში. ამგვარი ტესტები შეიძლება მოიცავდეს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში გათვალისწინებული კონტროლის პროცედურების ტესტირებას.

შუალედურ პერიოდში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება (იხ. პუნქტი 12(ბ))

გ34. ქვემოთ განხილულია შესაფერისი ფაქტორები, რომლებიც უნდა განიხილოს აუდიტორმა, როდესაც გეგმავს, რა სახის დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს კონტროლის იმ პროცედურების შესახებ, რომლებიც ფუნქციონირებდა შუალედური პერიოდის შემდეგ დარჩენილ პერიოდში, საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე:

- მოცემული მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების მნიშვნელობა;
- კონტროლის კონკრეტული პროცედურები, რომელთა ტესტირებაც შუალედურ პერიოდში ჩაატარა და მათში ტესტირების შემდეგ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები, მათ შორის, ცვლილებები საინფორმაციო სისტემაში, პროცესებსა და პერსონალში;

- რა ხარისხის აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე;
- საანგარიშგებო პერიოდის დარჩენილი ნაწილის ხანგრძლივობა;
- რა დონეზე აპირებს აუდიტორი დამატებითი ძირითადი პროცედურების შემცირებას, კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობით;
- კონტროლის გარემო.

გ35. მაგალითად, დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია კონტროლის ტესტების ჩატარებით დარჩენილ პერიოდზე, ან სუბიექტის მიერ ჩატარებულ შიდა კონტროლის მონიტორინგის პროცესის ტესტირებით.

წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ36. გარკვეულ სიტუაციებში, აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული მტკიცებულებები. ამისათვის აუდიტორი ატარებს აუდიტის პროცედურებს იმის დასადგენად, რომ აღნიშნული აუდიტის მტკიცებულებები შესაფერისია მიმდინარე პერიოდისთვისაც. მაგალითად, წინა პერიოდის აუდიტში, შესაძლოა, აუდიტორს დადგენილი ჰქონდეს, რომ ავტომატიზებული კონტროლი ისე მუშაობდა, როგორც დაპროექტებული იყო. აუდიტორი კრებს აუდიტის მტკიცებულებებს, რათა განსაზღვროს, შეიცვალა თუ არა ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებში რაიმე, რაც გავლენას იქონიებს მის ამჟამინდელ ეფექტურ ფუნქციონირებაზე, მაგალითად, ხელმძღვანელობის გამოკითხვებითა და კომპიუტერის ჩანაწერების ინსპექტირებით ნახავს, კონტროლის რომელი პროცედურა შეიცვალა. ამ ცვლილებების შესახებ შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებების განხილვამ შესაძლოა ხელი შეუწყოს იმ სავარაუდო აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობის გაზრდას ან შემცირებას, რომელიც მოსაპოვებელია მიმდინარე პერიოდში კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე.

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც შეიცვალა წინა პერიოდების აუდიტის შემდეგ (იხ. პუნქტი 14(ა))

გ37. ცვლილებები შესაძლოა გავლენას ახდენდეს წინა პერიოდებში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების რელევანტურობაზე ან საიმედოობაზე, ვინაიდან ისინი შეიძლება აღარ გამოდგეს ამჟამად დასაყრდენ ბაზად. მაგალითად, სისტემის იმგვარი შეცვლა, რომელიც სუბიექტს ახალი ანგარიშის მიღების საშუალებას აძლევს სისტემიდან, ალბათ, გავლენას არ იქონიებს წინა პერიოდის აუდიტის მტკიცე-

ბულებების რელევანტურობაზე; მეორე მხრივ, თუ სისტემის შეცვლა მონაცემების სხვანაირად დაგროვებას ან გაანგარიშებას იწვევს, ასეთი ცვლილება გავლენას იქონიებს.

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც არ შეცვლილა წინა პერიოდების აუდიტის შემდეგ (იხ. პუნქტი 14(ბ))

გ38. აუდიტორის გადაწყვეტილება, დაეყრდნოს თუ არა წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც:

ა) არ შეცვლილა ბოლო ტესტირების შემდეგ; და

ბ) არ არის ისეთი პროცედურები, რომლებიც ამსუბუქებს რომელიმე მნიშვნელოვან რისკს - პროფესიული განსჯის საგანია. გარდა ამისა, აუდიტორის განსასჯელია ასევე დროის იმ მონაკვეთის ხანგრძლივობის განსაზღვრა, რომლის შემდეგაც ხელახლა უნდა ჩატარდეს ამგვარი კონტროლის პროცედურების ტესტირება, მაგრამ როგორც 14 (ბ) პუნქტით მოითხოვება, ეს უნდა გააკეთოს სულ მცირე სამ წელიწადში ერთხელ მაინც.

გ39. საზოგადოდ, რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკი, ან შიდა კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობის ხარისხი, მით უფრო ნაკლები იქნება ზემოაღნიშნული შუალედური ინტერვალი. შემდეგმა ფაქტორებმა შეიძლება განაპირობოს შიდა კონტროლის ხელახალი ტესტირების პერიოდის შემცირება ან გამოიწვიოს ის, რომ აუდიტორი საერთოდ არ დაეყრდნობა წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს:

- კონტროლის გარემოს ნაკლოვანება;
- სუბიექტში დანერგილი შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის ნაკლოვანება;
- შესაფერის კონტროლის პროცედურებში მნიშვნელოვანი მანუალური ელემენტების არსებობა;
- პერსონალის იმგვარი ცვლილებები, რაც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს კონტროლის გამოყენებაზე;
- გარემოებების იმგვარი შეცვლა, რაც შიდა კონტროლის შეცვლის აუცილებლობაზე მეტყველებს;
- ნაკლოვანება საინფორმაციო ტექნოლოგიის საერთო ხასიათის კონტროლის პროცედურებში.

გ40. როდესაც აუდიტორი რამდენიმე კონტროლის პროცედურის შესახებ გადაწყვეტს, რომ მისაღებია წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება, ამ კონტროლის პროცედურებიდან ზოგიერთის ტესტირება ყოველ აუდიტში დამადას-

ტურებელ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს კონტროლის გარემოს ეფექტიანობაზე მიმდინარე პერიოდშიც. ეს აუდიტორს ეხმარება გადაწყვეტილების მიღებაში იმის თაობაზე, მიზანშეწონილია თუ არა წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობა.

კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება (იხ. პუნქტები 16-17)

გ41. აუდიტორის პროცედურებით გამოვლენილი არსებითი უზუსტობა შიდა კონტროლის სისტემაში მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების არსებობის მნიშვნელოვანი ინდიკატორია.

გ42. კონტროლის პროცედურების ეფექტიანი ფუნქციონირების კონცეფცია აღიარებს, რომ შეიძლება არსებობდეს გარკვეული გადახრა სუბიექტის მიერ კონტროლის საშუალებების გამოყენებაში. დადგენილი კონტროლის პროცედურიდან გადახრა შეიძლება გამოწვეული იყოს ისეთი ფაქტორებით, როგორიცაა: ძირითადი პერსონალის შეცვლა, მნიშვნელოვანი სეზონური ცვალებადობა ოპერაციების მოცულობაში და ადამიანის მონაწილეობის ფაქტორით გამოწვეული შეცდომა. გამოვლენილი გადახრის დონე, კერძოდ, მოსალოდნელ გადახრის დონესთან შედარებით, შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ არ შეიძლება კონკრეტული მტკიცების დონეზე კონტროლზე დაყრდნობა, რისკის შესამცირებლად აუდიტორის მიერ შეფასებულ დონემდე.

ძირითადი პროცედურები (იხ. მე-6 და მე-18 პუნქტები)

გ43. მე-18 პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები ოპერაციების თითოეულ არსებით კატეგორიასთან, ანგარიშის არსებით ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ არსებით ინფორმაციასთან მიმართებით, აუდიტორს შეიძლება უკვე ჩატარებული ჰქონდეს ძირითადი პროცედურები ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან მიმართებით, ვინაიდან მე-6 პუნქტით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ცალკეული მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის. შესაბამისად, აუდიტორს ევალება ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება მე-18 პუნქტის შესაბამისად:

- როდესაც მე-6 პუნქტის შესაბამისად ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან მიმართებით დაგეგმილი და ჩატარებული დამატე-

ბითი აუდიტრული პროცედურები არ მოიცავს ძირითად პროცედურებს; ან

- ოპერაციების თითოეულ ისეთ კატეგორიასთან, ანგარიშის ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომლებიც არ წარმოადგენს ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიას, მნიშვნელოვან ანგარიშის ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას, მაგრამ მიჩნეულია არსებითად ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[7] შესაბამისად;

ზემოაღნიშნული მოთხოვნა ასახავს შემდეგ ფაქტებს: (ა) აუდიტორისეული რისკის შეფასების პროცესი მსჯელობითი ხასიათისაა და შესაძლოა ვერ გამოვლინდეს არსებითი უზუსტობის ყველა რისკი; და (ბ) შიდა კონტროლს თანდაყოლილი შეზღუდვები ახასიათებს, მათ შორის, ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის პროცედურის უგულებელყოფის შესაძლებლობა.

გ44. სავალდებულო არ არის ოპერაციების თითოეულ არსებით კატეგორიასთან, არსებით ანგარიშის ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ არსებით ინფორმაციასთან დაკავშირებული ყველა მტკიცების ტესტირების ჩატარება. ამის ნაცვლად, ჩასატარებელი ძირითადი პროცდურების განსაზღვრის პროცესში, აუდიტორი ითვალისწინებს ისეთ მტკიცებას (მტკიცებებს), სადაც თუ უზუსტობა წარმიშობა, არსებობს გონივრული ალბათობა იმისა, რომ ეს უზუსტობა არსებითი იქნება, რაც აუდიტორს დაეხმარება ჩასატარებელი პროცედურების სათანადო ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

ძირითადი პროცედურების ხასიათი და მოცულობა

გ45. გარკვეულ სიტუაციებში აუდიტორმა შესაძლოა დაადგინოს, რომ:

- მარტო ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარება საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკის შესამცირებლად მისაღებ დაბალ დონემდე. მაგალითად, თუ აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკი გამყარებულია კონტროლის ტესტებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებებით;
- შესაფერისია მარტო ელემენტების ტესტების ჩატარება;
- შეფასებულ რისკებს უფრო მიესადაგება და პასუხობს ანალიზური ძირითადი პროცედურებისა და ელემენტების ტესტების ერთობლივად ჩატარება.

---

7. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს), 36-ე პუნქტი.

გ46. საზოგადოდ, ანალიზური ძირითადი პროცედურების გამოყენება გაცილებით მეტად არის მიზანშეწონილი დიდი მოცულობის ოპერაციებისათვის, რომლებიც ექვემდებარება დროში პროგნოზირებას. ასს 520[8] ადგენს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, აუდიტში ანალიზური პროცედურების გამოყენების შესახებ.

გ47. ელემენტების ტესტების დასაგეგმად მნიშვნელობა აქვს რისკის შეფასებას ან მტკიცების ტიპს. მაგალითად, არსებობის ან წარმოშობის მტკიცებასთან დაკავშირებული ელემენტების ტესტების დაგეგმვის დროს, აუდიტორი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მუხლებიდან არჩევს თანხას და კრებს სათანადო აუდიტის მტკიცებულებებს. მეორე მხრივ, თუ აუდიტორი ელემენტების ტესტებს გეგმავს სისრულის მტკიცებასთან მიმართებით, ის მუხლს ისეთი აუდიტის მტკიცებულებებიდან შეარჩევს, საიდანაც ჩანს, რომ მოცემული მუხლი ჩართული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების სათანადო თანხაში და იკვლევს, გათვალისწინებულია თუ არა ეს მუხლიც.

გ48. ვინაიდან არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებაში ის კონტროლის პროცედურები გაითვალისწინება, რომელთა ტესტირებასაც გეგმავს აუდიტორი, შეიძლება საჭირო გახდეს ძირითადი პროცედურების გაფართოება (მოცულობის გაზრდა), თუ კონტროლის ტესტების შედეგები არადამაკმაყოფილებელია. თუმცა, აუდიტის პროცედურის გაფართოება მხოლოდ მაშინ არის მისაღები, თუ აუდიტის პროცედურა, თავისთავად, მოცემული კონკრეტული რისკის შესაფერისია.

გ49. ელემენტების ტესტების დაგეგმვისას ტესტირების მოცულობაში, ჩვეულებრივ, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა იგულისხმება. თუმცა, სხვა საკითხების გათვალისწინებაც საჭიროა, მათ შორის, უფრო ეფექტური ხომ არ არის ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად სხვა მეთოდების გამოყენება. იხ. ასს 500.[9]

საჭიროა თუ არა გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურის ჩატარება (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ50. გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების ჩატარება ხშირად სასარგებლოა მაშინ, როდესაც შესამოწმებელი მტკიცება დაკავშირებულია ანგარიშების ნაშთებთან და მათ ელემენტებთან, თუმცა მისი გამოყენების არეალი მარტო ამით არ შემოიფარგლება. მაგალითად, აუდიტორს უფლება აქვს მოითხოვოს ხელშეკრულებების, შეთანხმების პირობების დადასტურება ან სუბიექტსა და სხვა მხარეებს შორის შესრულებული ოპერაციების დადასტურება. გარე მხარეებთან

8. ასს 520 - „*ანალიზური პროცედურები*“.

9. ასს 500 - „*აუდიტის მტკიცებულება*“, მე-10 პუნქტი.

დადასტურების პროცედურების ჩატარება ასევე შესაძლებელია აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გარკვეული პირობების არსებობაზე. მაგალითად, დასტურის მოთხოვნა შეიძლება სპეციალურად ეხებოდეს იმის დადასტურებას, რომ არ არსებობს რაიმე `დამატებითი ხელშეკრულება~, რომელიც დაკავშირებული იქნება სუბიექტის ამონაგების დროში გამიჯვნის მტკიცებასთან. ქვემოთ განხილულია სხვა სიტუაციები, როდესაც გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურები შეიძლება უზრუნველყოფდეს შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის:

- ბანკის ნაშთები და ბანკთან ურთიერთობის ამსახველი სხვა შესაფერისი ინფორმაცია;
- მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთები;
- მარაგი, რომელიც ინახება მესამე მხარისგან ხელშეკრულებით აღებულ საწყობებში, პროცესის მიმდინარეობისას, ან კონსიგნაციით;
- ქონების გადაცემის დამადასტურებელი დოკუმენტები, რომლებიც იმყოფება იურისტებთან ან საფინანსო მომსახურების ორგანიზაციებთან შესანახად ან უზრუნველყოფის სახით;
- ფასიანი ქაღალდები, რომლებიც შესანახად იმყოფება მესამე მხარესთან, ან შეძენილია აქციებით მოვაჭრე ბროკერებისგან, მაგრამ საანგარიშგებო თარიღისათვის ჯერ არ არის კომპანიისთვის მოწოდებული;
- სესხის გამცემთა დავალიანების თანხები, მათ შორის გადახდისა და სხვა შემზღუდავი პირობები;
- მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი დავალიანების ნაშთები და გადახდის პირობები.

გ51. მართალია, გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს გარკვეულ მტკიცებებთან დაკავშირებით, მაგრამ არსებობს ზოგიერთი მტკიცება, რომელთა შესახებ გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა ნაკლებად შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებას უზრუნველყოფს. მაგალითად, გარე მხარეებთან დადასტურება ნაკლებად შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებას უზრუნველყოფს მოთხოვნების ნაშთების ამოღების შესაძლებლობის შესახებ, თუმცა გამოდგება მათი არსებობის დასადასტურებლად.

გ52. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ერთი მიზნისთვის ჩატარებული დადასტურების პროცედურა ხელსაყრელ შესაძლებლობას

ქმნის აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად სხვა საკითხებზეც. მაგალითად, საბანკო ანგარიშების დასტურის მოთხოვნა ხშირად მოიცავს ინფორმაციის მოთხოვნას ფინანსური ანგარიშგების სხვა მტკიცებებთან დაკავშირებით. ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, უნდა ჩაატაროს თუ არა გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა.

გ53. შემდეგი ფაქტორები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმის გადაწყვეტაში, უნდა ჩაატაროს თუ არა გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა, როგორც ძირითადი აუდიტის პროცედურა:

- დამადასტურებელი მხარის ინფორმირებულობა განსახილველი საგნის შესახებ - პასუხები შეიძლება უფრო საიმედო იყოს, თუ დამადასტურებელი მხარიდან პასუხის გამცემი პირი არის ის, რომელსაც დასადასტურებელი ინფორმაციის შესახებ აქვს აუცილებელი ცოდნა;
- სავარაუდო დამადასტურებელი მხარის შესაძლებლობა ან პასუხის გაცემის სურვილი - მაგალითად, დამადასტურებელ მხარეს:
  - შეიძლება არ ჰქონდეს დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემის უფლებამოსილება;
  - შეიძლება პასუხის გაცემა ძალიან ძვირად მიიჩნიოს, ან ჩათვალოს, რომ დიდ დროს მოითხოვს;
  - შეიძლება აწუხებდეს იურიდიული პასუხისმგებლობის დაკისრების შესაძლებლობა პასუხის გაცემის შედეგად;
  - შეიძლება ოპერაციებს სხვა ვალუტაში ასახავდეს; ან
  - ისეთ გარემოში ეწეოდეს საქმიანობას, სადაც დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემა არ წარმოადგენს კომპანიების ყოველდღიური საქმიანობის მნიშვნელოვან ასპექტს.

  ასეთ შემთხვევებში, დამადასტურებელმა მხარემ შეიძლება არ უპასუხოს დასტურის მოთხოვნას, ან დაუდევრად უპასუხოს, ან არასაიმედო ინფორმაცია გასცეს.
- სავარაუდო დამადასტურებელი მხარის ობიექტურობა - თუ დამადასტურებელი მხარე სუბიექტის დაკავშირებული მხარეა, შეიძლება მისგან მიღებული პასუხი ნაკლებად საიმედო იყოს.

ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული ძირითადი პროცედურები (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ54. ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული აუდიტორის ძირითადი პროცედურები დამოკიდებულია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის სპეციფიკასა და

სირთულეზე და მასთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე.

მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი ძირითადი პროცედურები (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ55. წინამდებარე ასს-ის 21-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც სპეციალურად აუდიტორის მიერ მნიშვნელოვან რისკებად მიჩნეულ რისკებზე რეაგირებისათვის იქნება განკუთვნილი. გარე მხარეებისგან დადასტურების სახით მიღებული აუდიტის მტკიცებულება, რომელსაც აუდიტორი იღებს უშუალოდ სათანადო დამადასტურებელი მხარეებისგან, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს მაღალი დონის საიმედოობის მქონე აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში, რომელიც აუდიტორს ესაჭიროება თაღლითობით, ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირების მიზნით. მაგალითად, თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ხელმძღვანელობა ზეწოლას განიცდის, იმ თვალსაზრისით, რომ უნდა გაამართლოს კომპანიის შემოსავლებზე მოლოდინი, შესაძლოა არსებობდეს რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობა გაბერავს გაყიდვების მაჩვენებელს გაყიდვის ისეთ ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული ამონაგების არასათანადოდ აღიარებით, რომლის პირობები ხელს უშლის (კრძალავს) ამონაგების აღიარებას, ან გაყიდვის ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერით საქონლის გაგზავნამდე. ასეთ ვითარებაში აუდიტორმა შეიძლება დაგეგმოს გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურები არა მარტო გადავადებული თანხების დასადასტურებლად, არამედ გაყიდვის ხელშეკრულების პირობების (დეტალების) დასადასტურებლადაც, მათ შორის თარიღის, საქონლის უკან-დაბრუნებისა და მიწოდების პირობების დასადასტურებლად. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება ეფექტურად მიიჩნიოს გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების გამყარება, სუბიექტის არასაფინანსო პერსონალის გამოკითხვების ჩატარებით გაყიდვის შეთანხმებასა და მიწოდების პირობებში მომხდარი ცვლილებების შესახებ.

ძირითადი პროცედურების ვადები (იხ. პუნქტები 22-23-ე)

გ56. მეტ წილ შემთხვევებში, რომელიმე წინა აუდიტში ჩატარებული ძირითადი პროცედურებიდან მიღებული აუდიტის მტკიცებულებები მიმდინარე პერიოდზე ცოტა აუდიტის მტკიცებულებებს იძლევა, ან საერთოდ არავითარს. თუმცა არსებობს გამონაკლისიც, მაგალითად რომელიმე წინა აუდიტში მოპოვებული იურიდიული დასკვნა, რომელიც სეკურიტიზაციის სტრუქტურას ეხება, რომელიც არ შეცვლილა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, შესაძლოა მიმდინარე წელსაც შესაფერისი იყოს. ასეთ შემთხვევებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს

წინა პერიოდის აუდიტში ჩატარებული ძირითადი პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება, თუ მტკიცებულება და შესაბამისი განსახილველი საგანი ძირეულად არ შეცვლილა და აუდიტორმა აუდიტის პროცედურები ჩაატარა მისი რელევანტურობის დასადგენად მიმდინარე პერიოდისთვის.

შუალედურ პერიოდში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ57. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება ეფექტურად მიიჩნიოს ძირითადი პროცედურების ჩატარება შუალედურ პერიოდში და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ნაშთის შესახებ ინფორმაცია შეუდაროს და შეაჯეროს შუალედური პერიოდის შესადარის ინფორმაციასთან, რათა:

ა) გამოავლინოს თანხები, რომლებიც არაორდინარული ჩანს;

ბ) გამოიკვლიოს ამგვარი თანხები; და

გ) ჩაატაროს ანალიზური ძირითადი პროცედურები, ან ელემენტების ტესტები შუალედური პერიოდის ტესტირებისათვის.

გ58. როდესაც აუდიტორი ძირითად პროცედურებს შუალედურ პერიოდში ატარებს ისე, რომ შემდეგში დამატებით პროცედურებს აღარ ატარებს, იზრდება რისკი იმისა, რომ აუდიტორი ვერ გამოავლენს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ უზუსტობებს. აღნიშნული რისკი მით უფრო მეტად იზრდება, რაც უფრო დიდია დარჩენილი პერიოდი. შემდეგი ფაქტორები გავლენას ახდენს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის შესახებ, უნდა ჩაატაროს თუ არა ძირითადი პროცედურები შუალედურ პერიოდში:

- კონტროლის გარემო და კონტროლის პროცედურები;
- როდის იქნება ხელმისაწვდომი მისთვის აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად საჭირო ინფორმაცია;
- ძირითადი პროცედურის მიზანი;
- არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება;
- ოპერაციის კატეგორია ან ანგარიშის ნაშთის თავისებურება და შესაბამისი მტკიცებები;
- აუდიტორის შესაძლებლობა, დარჩენილ პერიოდზე ჩაატაროს სათანადო ძირითადი პროცედურები, ან ძირითადი პროცედურები და კონტროლის ტესტები ერთად, რათა შეამციროს რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს უზუსტობები, რომლებიც იარსებებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

გ59. როდესაც აუდიტორი გეგმავს ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარებას შუალედური ტესტირების შემდეგ საანგარიშგებო პერიოდის

დამთავრებამდე დარჩენილ პერიოდთან მიმართებით, იგი განიხილავს შემდეგ ფაქტორებს:

- არის თუ არა კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების საბოლოო ნაშთები, ან ანგარიშთა ნაშთები, გონივრულობის ფარგლებში, პროგნოზირებადი სიდიდის მიხედვით, შედარებითი მნიშვნელობითა და შედგენილობით;
- არის თუ არა შესაფერისი და მისაღები სუბიექტის მიერ აღნიშნული კატეგორიის ოპერაციების, ან ანგარიშთა ნაშთების ანალიზისა და კორექტირებისათვის შუალედურ თარიღებში გამოყენებული პროცედურები და ბუღალტრული აღრიცხვის დროში გამიჯვნისათვის დადგენილი სათანადო პროცედურები;
- შექმნის თუ არა სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა საანგარიშგებო პერიოდის საბოლოო ნაშთებსა და დარჩენილი პერიოდის ოპერაციების შესახებ ისეთ ინფორმაციას, რომელიც საკმარისი იქნება:
  ა) მნიშვნელოვანი არაორდინარული ოპერაციების ან გატარებების (მათ შორის, რომელიც უკავშირდება პერიოდის ბოლოს ან მის მახლობელ პერიოდს) გამოკვლევის ჩასატარებლად;
  ბ) მნიშვნელოვანი ცვალებადობების მიზეზების, ან სავარაუდო ცვალებადობების მიზეზების გამოსაკვლევად, რომელიც არ დაფიქსირებულა; და
  გ) აგრეთვე ოპერაციების კატეგორიების ან ანგარიშთა ნაშთების შემადგენლობაში მომხდარი ცვლილებების გამოსაკვლევად.

შუალედურ პერიოდში გამოვლენილი უზუსტობები (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ60. როდესაც შუალედურ პერიოდში მოულოდნელი უზუსტობების გამოვლენის შედეგად აუდიტორი დაასკვნის, რომ საჭიროა დარჩენილი პერიოდის ტესტირებისთვის დაგეგმილი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლა, იგი აფართოებს, ან იმეორებს შუალედურ პერიოდში ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ61. მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის, მისი სტრუქტურისა და შინაარსის ადეკვატურობის შეფასება, მათ შორის, შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე დართული შენიშვნების წარდგენის ფორმა, სტრუქტურა და შინაარსი, მაგალითად, გამოყენებული ტერმინოლოგიის შესაბამისობის განხილვა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ ტერმინოლოგიასთან, ასევე ინფორმაციის დეტალიზების დონის,

თანხების აგრეგირებისა და დეზაგრეგირების დონისა და ამ თანხების საფუძვლების განხილვა.

აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება (იხ. პუნქტები 25-27-ე)

გ62. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ერთიანი და იტერაციული პროცესია. ვინაიდან აუდიტორი დაგეგმილ აუდიტის პროცედურებს ატარებს, შესაძლოა შეკრებილმა აუდიტის მტკიცებულებებმა აუდიტორი აიძულოს, შეცვალოს სხვა დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა. შესაძლოა აუდიტორის ყურადღების ქვეშ ისეთი ინფორმაცია მოექცეს, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ინფორმაციისაგან, რომელსაც ეყრდნობა აუდიტორი რისკის შეფასების დროს. მაგალითად:

- უზუსტობების სიდიდემ, რომელსაც აუდიტორი ძირითადი პროცედურებით გამოავლენს, შესაძლოა აუდიტორს შეაცვლევინოს გადაწყვეტილება რისკების შეფასების შესახებ და მიანიშნოს შიდა კონტროლის არსებით ნაკლოვანებებზე;
- აუდიტორისათვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ბუღალტრულ ჩანაწერებში არსებული შეუსაბამობები, ან საწინააღმდეგო მტკიცებულებები, ან აღმოაჩინოს, რომ მტკიცებულებები არ არსებობს (აკლია);
- აუდიტის საბოლოო მიმოხილვის სტადიაზე ჩატარებულმა ანალიზურმა პროცედურებმაც შესაძლოა აუდიტორს მიანიშნოს ადრე შეუცნობელი არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობაზე.

ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხელახლა შეფასება არსებითი უზუსტობის რისკების შესწორებულ შეფასებებზე დაყრდნობით და მათი გავლენის გათვალისწინებით ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებზე, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებზე ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასა და მათ შესაბამის მტკიცებებზე. სხვა მითითებები რისკის შეფასების შესწორების საკითხზე მოცემულია ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს).[10]

გ63. აუდიტორი ვერ დაუშვებს, რომ თაღლითობის ან შეცდომის შემთხვევა იზოლირებული მოვლენაა. მაშასადამე, იმის დასადგენად, რისკების შეფასება ისევ ადეკვატურია თუ არა, მნიშვნელოვანია აუდიტორმა განიხილოს, როგორ ზემოქმედებს უზუსტობის გამოვლენა შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე.

10. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 37-ე პუნქტი.

გ64. აუდიტორის მსჯელობაზე, რომელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:

- მოცემული მტკიცების პოტენციური უზუსტობის მნიშვნელობა და როგორია ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი ინდივიდუალური გავლენის, ან სხვა პოტენციურ უზუსტობებთან აგრეგირებული გავლენის ალბათობა;
- ხელმძღვანელობის მიერ რისკებზე რეაგირებისათვის გამოყენებული ღონისძიებებისა და კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობა;
- წინა პერიოდების აუდიტიდან მიღებული გამოცდილება ანალოგიურ პოტენციურ უზუსტობებთან მიმართებით;
- ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგები, მათ შორის, ავლენს თუ არა მოცემული აუდიტის პროცედურები თაღლითობის ან შეცდომის კონკრეტულ შემთხვევებს;
- ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყარო და საიმედოობა;
- აუდიტის მტკიცებულებების დამაჯერებლობა;
- აუდიტორის ინფორმირებულობა სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ.

დოკუმენტაცია (იხ. 28-ე პუნქტი)

გ65. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციის ფორმა და შინაარსი პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, სიდიდე და სირთულე და მისი შიდა კონტროლი, ასევე სუბიექტისგან მოპოვებული ინფორმაცია და აუდიტის ჩასატარებლად გამოყენებული მეთოდოლოგია და მეთოდიკა.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 402

აუდიტორული მოსაზრებები სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე

(ძალაში შედის 2009 წ. 15 დეკემბერს ან ამ თარიღისშემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 402-ის მოქმედების სფერო 1-5

ძალაში შესვლის თარიღი 6

მიზანი 7

განმარტებები 8

მოთხოვნები

ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა 9-14

რეაგირება შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე 15-17

1-ლი და მე-2 ტიპის დასკვნები, რომლებიც არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ მომსახურებას 18

თაღლითობა, კანონმდებლობის დარღვევა და შეუსწორებელი უზუსტობები, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობასთან 19

მომხმარებელი სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა 20-22

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა გ1-გ23

რეაგირება შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე გ24-გ39

1-ლი და მე-2 ტიპის დასკვნები, რომლებიც არ მოიცავს
ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ მომსახურებას გ40

თაღლითობა, კანონმდებლობის დარღვევა და შეუსწორებელი
უზუსტობები, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე
ორგანიზაციის საქმიანობასთან გ41

მომხმარებელი სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა გ42-გ44

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 402 - `*აუდიტორული მოსაზრებები სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე*~ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~ - ერთად.

შესავალი

ასს 402-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაზე, როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი იყენებს ერთი ან მეტი მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას. კონკრეტულად, სტანდარტი ეხება, როგორ იყენებს მომხმარებლის აუდიტორი ასს 315-სა (გადასინჯული 2019 წელს)[1] და ასს 330-ს[2] მომხმარებელი სუბიექტის, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული, სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ინფორმაციის მოსაპოვებლად, რომელიც საკმარისია არსებითი უზუსტობების რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად და ამ რისკებზე რეაგირებისთვის დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად.

2. მრავალი სუბიექტი თავისი საქმიანობის გარკვეულ ნაწილს გადასცემს სხვა ორგანიზაციებს, რომლებიც ფართო სპექტრის მომსახურებას უწევენ მას, დაწყებული სუბიექტის ხელმძღვანელობით რომელიმე კონკრეტული დავალების შესრულებით და დამთავრებული სუბიექტის მთელი ბიზნესერთეულების ან ფუნქციების ჩანაცვლებით, როგორიცაა საგადასახადო მოთხოვნების შესრულების ფუნქცია; თუმცა, ყველა ზემოაღნიშნული მომსახურება არ არის აუდიტისთვის შესაფერისი.

3. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება მაშინ არის მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შესაფერისი, როდესაც აღნიშნული მომსახურება და მასზე დაწესებული კონტროლის პროცედურები წარმოადგენს მომხმარებელი სუბიექტის იმ საინფორმაციო სისტემის ნაწილს, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. მომსახურე ორგანიზაციაში არებული კონტროლის საშუალებების უმეტესობა, სავარაუდოდ, იქნება მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემის ნაწილი, როგორიცაა, მაგალითად აქტივების დაცვაზე დაწესებული კონტროლი. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურებები მაშინ არის მომხმარებელი სუბიექტის საინფორ-

---

1. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - `*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*~.

2. ასს 330 - `*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*~.

მაციო სისტემის ნაწილი, თუ ეს მომსახურებები გავლენას ახდენს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან რომელიმე ასპექტზე:

ა) ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან დაკავშირებული ინფორმაცია როგორ მოძრაობს სისტემის ფარგლებში, მანუალურად თუ სტ-ის გამოყენებით და ეს ინფორმაცია მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან არის მოპოვებული თუ არა. ეს მოიცავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებები გავლენას ახდენს იმაზე:

(i) როგორ ხდება მომხამრებელი სუბიექტის ოპერციების ინიცირება და მათ შესახებ არსებული ინფორმაციის დოკუმენტირება, დამუშავება, საჭიროების შემთხვევაში, გასწორება და ასახვა/გადატანა მთავარ წიგნსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში; და

(ii) მომხმარებელი სუბიექტი როგორ აგროვებს, ამუშავებს და ამჟღავებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციას ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენების ან პირობების/გარემოებების შესახებ;

ბ) ბუღალტრული ჩანაწერები, მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სპეციფიკური ანგარიშები და 3(ა) პუნქტში მითითებულ ინფორმაციის ნაკადებთან დაკავშირებული სხვა დამადასტურებელი ჩანაწერები/დოკუმენტები;

გ) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესი, რომელიც გამოიყენება მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად 3(ბ) პუნქტში აღწერილი ჩანაწერების საფუძველზე, მათ შორის, რომლებიც ეხება ოპერციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან დაკავშრებულ სააღრიცხვო შეფასებებსა და სხვა ინფორმაციას; და

დ) სუბიექტის სტ გარემო, რომელიც დაკავშირებულია ზემოთ მოცემულ (ა)_(გ) პუნქტებთან.

4. მომხმარებლის აუდიტორის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა დამოკიდებულია მომსახურების სახეების ხასიათსა და მომხმარებელი სუბიექტისთვის მის მნიშვნელობაზე, ასევე შესაფერისია თუ არა ეს მომსახურება აუდიტისთვის.

5. წინამდებარე ასს არ გამოიყენება საფინანსო დაწესებულებების მიერ გაწეული მომსახურების მიმართ, რომელიც შემოიფარგლება საფინანსო დაწესებულებაში სუბიექტის კუთვნილი ანგარიშის დამუშავებით, ისეთი ოპერაციების მიმართ, რომელთა შესრულებაზე სუბიექტს გაცემული აქვს სპეციალური ნებართვა, როგორიცაა, მაგალითად ბანკის მიერ ოპერაციების წარმოება სუბიექტის მიმდინარე ანგარიშიდან, ან ოპერაციების წარმოება ბროკერის მიერ, სუბიექტის ფასიანი ქაღალდებით. გარდა ამისა, მოცემული ასს არ გამოიყენება ისეთი ოპერაციების აუდიტში, რომლებიც წარმოიშობა სხვა სუბიექტებში (მაგ., ამხანაგობა, კორპორაცია და ერთობლივი საქმიანობა) ფლობილი ქონებრივი ფინანსური წილებიდან, როდესაც ქონებრივ წილებს ასახავენ და ანგარიშგებაში წარადგენენ წილის მესაკუთრეები.

ძალაში შესვლის თარიღი

6. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზნები

7. როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას იყენებს, მომხმარებლის აუდიტორის მიზანია:

   ა) იმ დონეზე გაერკვეს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათსა და მის მნიშვნელობაში, ასევე მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე მის გავლენაში, რაც საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად სათანადო საფუძვლის შესაქმნელად; და

   ბ) განსაზღვროს და ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები ამ რისკებზე რეაგირებისათვის.

განმარტებები

8. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) მომხმარებელი სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები - მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების მოდელში ნაგულისხმევი კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც განახორციელებენ მომხმარებელი სუბიექტები და იდენტიფიცირებულია მისი სისტემის აღწერაში, თუ ისინი აუცილებელია კონტროლის მიზნების მისაღწევად;

ბ) დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერასა და დიზაინზე (წინამდებარე სტანდარტში მოიხსენიება, როგორც 1-ლი ტიპის დასკვნა), რომელიც მოიცავს:

(i) მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობას, რომლებიც შექმნილი და დანერგილი იყო რომელიმე კონკრეტული თარიღისთვის; და

(ii) დასაბუთებული რწმუნების გასაცემად გამიზნულ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობის სისწორისა და კონტროლის პროცედურების დიზაინის ადეკვატურობის შესახებ, კონტროლის კონკრეტული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრისით.

გ) დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერის, მათი დიზაინისა და ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ (წინამდებარე სტანდარტში მოიხსენიება, როგორც მე-2 ტიპის დასკვნა), რომელიც მოიცავს:

(i) მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობას, რომლებიც შექმნილი და დანერგილი იყო რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის ან კონკრეტულ პერიოდში და ზოგიერთ შემთხვევაში, მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის დახასიათებას მითითებულ პერიოდში; და

(ii) დასაბუთებული რწმუნების გასაცემად გამიზნულ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს:

ა. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობის სისწორის, კონტროლის პროცედურების დიზაინის ადეკვატურობის შესახებ, კონტროლის კონკრეტული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრისით და ასევე ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ; და

ბ. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტებისა და მათი შედეგების აღწერას.

დ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი - აუდიტორი, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციის მოთხოვნით გასცემს მარწმუნებელ დასკვნას, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ;

ე) მომსახურე ორგანიზაცია - მესამე მხარის ორგანიზაცია (ან მესამე მხარის ორგანიზაციის ქვედანაყოფი), რომელიც ისეთი ტიპის მომსახურებას უწევს მომხმარებელ სუბიექტებს, რომლებიც წარმოადგენს ამ სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკუთარი საინფორმაციო სისტემების ნაწილს;

ვ) მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა - მომსახურე ორგანიზაციის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მომსახურე ორგანიზაციის მიერ არის დაპროექტებული, დანერგილი და პრაქტიკულად ხორციელდება იმისათვის, რომ მომხმარებელ სუბიექტებს გაუწიოს ისეთი ტიპის მომსახურება, რომელსაც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა;

ზ) ქვემომსახურე ორგანიზაცია - მომსახურე ორგანიზაცია, რომელსაც იყენებს სხვა მომსახურე ორგანიზაცია მომხმარებელი სუბიექტებისთვის გასაწევი ზოგიერთი ისეთი ტიპის მომსახურების შესასრულებლად, რომელიც წარმოადგენს მომხმარებელი სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკუთარი საინფორმაციო სისტემების ნაწილს;

თ) მომხმარებელი სუბიექტის აუდიტორი - აუდიტორი, რომელიც ატარებს მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და გასცემს დასკვნას ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

ი) მომხმარებელი სუბიექტი - სუბიექტი, რომელიც იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას და რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ტარდება.

მოთხოვნები

ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა

9. როდესაც აუდიტორი ინფორმაციას კრებს მომხმარებელი სუბიექტის შესახებ ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[3] შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორი უნდა გაერკვეს, როგორ იყენებს მომხმა-

3. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-9 პუნქტი.

რებელი სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებას თავის საქმიანობაში, მათ შორის შემდეგ საკითხებში: (იხ. პუნქტები გ1-გ2)

ა) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათი და მისი მნიშვნელობა მომხმარებელი სუბიექტისთვის, მათ შორის, ამ მომსახურების გავლენა მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლზე; (იხ. პუნქტები გ3-გ5)

ბ) იმ ოპერაციების, ან ანგარიშების, ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცედურების ხასიათი და მნიშვნელობა, რომლებზეც გავლენას ახდენს მომსახურე ორგანიზაცია; (იხ. პუნქტი გ6)

გ) მომსახურე ორგანიზაციისა და მომხმარებელი სუბიექტის საქმიანობებს შორის ურთიერთქმედების ხარისხი; და (იხ. პუნქტი გ7)

დ) მომხმარებელ სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ურთიერთობის ხასიათი, მათ შორის, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული მომსახურების სახელშეკრულებო პირობები. (იხ. პუნქტები გ8-გ11)

10. როდესაც ეცნობა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს მომხმარებელი სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონტროლის პროცედურები[4] იმ კონტროლის პროცედურებიდან, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებებთან, მათ შორის, რომლებიც მიესადაგება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებულ ოპერაციებს, შეაფასოს მათი დიზაინი და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა ისინი.[5] (იხ. პუნქტები გ12-გ14)

11. მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, საკმარისი წარმოდგენა შეიქმნა თუ არა მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების თავისებურებებისა და მნიშვნელობის, ასევე მათი გავლენის შესახებ მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე და, შესაბამისად, შეიქმნა თუ არა სათანადო საფუძველი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.

4. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(ა).

5. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(დ).

12. თუ მომხმარებლის აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის ინფორმაციას მომხმარებელი სუბიექტისგან, მან ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს ერთი ან მეტი შემდეგი პროცედურის ჩატარებით:

    ა) 1-ლი ან მე2 ტიპის დასკვნის მოპოვება, თუ არსებობს;

    ბ) მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირება მომხმარებელი სუბიექტის მეშვეობით, სპეციფიკური ინფორმაციის მოსაპოვებლად;

    გ) მომსახურე ორგანიზაციაში ადგილზე მისვლა და ისეთი პროცედურების ჩატარება, რომლებიც უზრუნველყოფს მას აუცლებელი ინფორმაციით მომსახურე ორგანიზაციის სათანადო კონტროლის პროცედურების შესახებ; ან

    დ) სხვა აუდიტორის გამოყენება ისეთი პროცედურების ჩასატარებლად, რომლებიც უზრუნველყოფს მას აუცილებელი ინფორმაციით, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების შესახებ. (იხ. პგ15-გ20)

1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება მომხმარებლის აუდიტორის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განსამტკიცებლად

13. იმისათვის, რომ განსაზღვროს, 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა, მომხმარებლის აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს:

    ა) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პროფესიულ კომპეტენციაში და მომსახურე ორგანიზაციისგან მის დამოუკიდებლობაში; და

    ბ) იმ სტანდარტების ადეკვატურობაში, რომლის შესაბამისადაც იყო მომზადებული 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა. (იხ. პუნქტი გ21)

14. თუ მომხმარებლის აუდიტორი გეგმავს 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენებას აუდიტის მტკიცებულების სახით, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის დიზაინისა და დანერგვის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განსამტკიცებლად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა:

    ა) განსაზღვროს, მისი მიზნებისთვის შესაფერისი, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების აღწერა და დიზაინი რომელიმე თარიღს შეესაბამება თუ გარკვეულ პერიოდს;

    ბ) შეაფასოს, საკმარისი და შესაფერისია თუ არა დასკვნიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები მომსახურე ორგანი-

ზაციის კონტროლის პროცედურების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად; და

გ) განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრული, მომხმარებელი სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები ადეკვატურია თუ არა მომხმარებელი სუბიექტისთვის და თუ ასეა, შეისწავლოს, მომხმარებელ სუბიექტს განსაზღვრული და დანერგილი აქვს თუ არა ამგვარი კონტროლის პროცედურები. (იხ. პუნქტები გ22-გ23)

რეაგირება შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე

15. იმისათვის, რომ ჩაატაროს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი პროცედურები ასს 330-ის შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა:

ა) განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მომხმარებელი სუბიექტის დოკუმენტაციაში ფინანსური ანგარიშგების სათანადო მტკიცებებთან დაკავშირებული საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები; და თუ არ არსებობს

ბ) ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების შესაკრებად, ან გამოიყენოს სხვა აუდიტორი ამ პროცედურების ჩასატარებლად მომსახურე ორგანიზაციაში, მომხმარებლის აუდიტორის სახელით. (იხ. პუნქტები გ24-გ28)

კონტროლის ტესტები

16. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლი ეფექტიანად მუშაობს, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ შემდეგი პროცედურებიდან ერთის ან მეტის გამოყენებით:

ა) მე-2 ტიპის დასკვნის მოპოვება, თუ არსებობს;

ბ) სათანადო კონტროლის ტესტების ჩატარება მომსახურე ორგანიზაციაში; ან

გ) სხვა აუდიტორის გამოყენება კონტროლის ტესტების ჩასატარებლად მომსახურე ორგანიზაციაში, მომხმარებლის აუდიტორის სახელით. (იხ. პუნქტები გ29-გ30)

მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს

17. თუ 16 (ა) პუნქტის შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორი გეგმავს მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენებას აუდიტის მტკიცებულების სახით იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა იძლევა თუ არა საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, კონტროლის სისტემის ეფექტიანობის შესახებ, იმ თვალსაზრისით, რომ განამტკიცოს მის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება. ამ მიზნით, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა:

    ა) განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების აღწერა, დიზაინი და ფუნქციონირების ეფექტიანობა ეხება თუ არა რომელიმე ისეთ თარიღს ან პერიოდს, რომელიც მიესადაგება მომხმარებლის აუდიტორის მიზნებს;

    ბ) განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრული მომხმარებელი სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულია თუ არა მომხმარებელ სუბიექტთან. თუ ასეა, უნდა გაარკვიოს, მომხმარებელმა სუბიექტმა შეიმუშავა და დანერგა თუ არა ამგვარი კონტროლის პროცედურები. თუ დანერგილი აქვს - ჩაატაროს მისი ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება;

    გ) შეაფასოს დროის იმ პერიოდის ადეკვატურობა, რომელიც კონტროლის ტესტებმა მოიცვა და რამდენი დროა გასული კონტროლის ტესტების ჩატარებიდან; და

    დ) შეაფასოს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტები და მათი შედეგები, როგორც ეს აღწერილია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნაში, მიესადაგება თუ არა მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებს და უზრუნველყოფს თუ არა საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს მომხმარებლის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასების განსამტკიცებლად. (იხ. პუნქტები გ31-გ39)

1-ლი და მე-2 ტიპის დასკვნები, რომლებიც არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ მომსახურებას

18. თუ მომხმარებლის აუდიტორი გეგმავს 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენებას, რომელიც არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის

მიერ შესრულებულ მომსახურებას, მაგრამ ეს მომსახურება შესაფერისია მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების მიმართ. (იხ. პუნქტი გ40)

თაღლითობა, კანონმდებლობის დარღვევა და შეუსწორებელი უზუსტობები, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობასთან

19. მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მომხმარებელი სუბიექტის ხელმძღვანელობის გამოკითხვა: წარუდგინა თუ არა მომსახურე ორგანიზაციამ ანგარიში მომხმარებელ სუბიექტს, ან მომხმარებელი სუბიექტისთვის რაიმე სხვა გზით ხომ არ გახდა ცნობილი ისეთი თაღლითობის, კანონმდებლობის დარღვევის, ან შეუსწორებელი უზუსტობების შემთხვევები, რომელიც გავლენას ახდენს მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. მომხმარებელი აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რამდენად ზემოქმედებს ამგვარი საკითხები მომხმარებლის სუბიექტის დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, მათ შორის, რა გავლენა აქვს მომხმარებლის აუდიტორის მიერ გამოტანილ დასკვნებსა და მომხმარებლის აუდიტორის აუდიტორის დასკვნაზე. (იხ. პუნქტი გ41)

მომხმარებელი სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა

20. მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება მომხმარებლის აუდიტორის დასკვნაში ასს 705-ის (გადასინჯული)[6] შესაბამისად, თუ მომხმარებლის აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების შეკრებას, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული ისეთი ტიპის მომსახურების შესახებ, რომელიც მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შესაფერისია. (იხ. პუნქტი გ42)

21. მომხმარებლის აუდიტორმა არ უნდა ახსენოს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული სამუშაო მომხმარებლის აუდიტორის დასკვნაში, რომელშიც მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის, თუ ამას არ ითხოვს კანონი ან სხვა მარეგულირებელი ნორმები. თუ ამგვარი მინიშნება მოითხოვება კანონით ან სხვა მარეგულირებელი ნორმებით, მომხმარებლის აუდიტორის აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს, რომ ეს მინიშნება არ ამცირებს აუდი-

6. ასს 705 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*, მე-6 პუნქტი.

ტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ43)

22. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხსენება საჭიროა მომხმარებლის აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების მიზეზის გასაგებად, მომხმარებლის აუდიტორის აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს, რომ ეს მინიშნება არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ44)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა

ინფორმაციის წყაროები (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ1. ინფორმაციის მოპოვება, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათის შესახებ, შესაძლებელია მრავალი სხვადასხვა წყაროდან, როგორიცაა:

- მომხმარებლის შიდა ინსტრუქციები;
- სისტემების მიმოხილვა;
- ტექნიკური ინსტრუქციები;
- მომხმარებელ სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის დადებული ხელშეკრულებები ან შეთანხმებები მომსახურების დონის შესახებ;
- მომსახურე ორგანიზაციების ანგარიშები, შიდა აუდიტის განყოფილების ან მარეგულირებელი ორგანოების ანგარიშები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ;
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ანგარიშები (დასკვნები), მათ შორის, ხელმძღვანელობისთვის განკუთვნილი აუდიტორების სარეკომენდაციო წერილები, თუ არსებობს.

გ2. მომხმარებლის აუდიტორს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათის შესახებ ინფორმაციის მოპოვებაში ასევე შეიძლება გამოადგეს ცოდნა და გამოცდილება, რომელიც შეიძინა, მაგალითად, სხვა წლების აუდიტში. ამგვარი გამოცდილებით შეძენილი ცოდნა განსაკუთრებით სასარგებლო იქნება, თუ მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურების ტიპები და კონტროლის

საშუალებები ზემოაღნიშნულ მომსახურებაზე მაღალ დონეზე არის სტანდარტიზებული.

მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათი
(იხ. პუნქტი 9(ა))

გ3. მომხმარებელ სუბიექტს შეუძლია გამოიყენოს ისეთი მომსახურე ორგანიზაცია, რომელიც დაამუშავებს ოპერაციებს და თავის თავზე აიღებს შესაბამის ანგარიშვალდებულებას, ან დოკუმენტურად ასახავს ოპერაციებს და დაამუშავებს შესაბამის მონაცემებს. ამ ტიპის მომსახურე ორგანიზაციებს განეკუთვნება, მაგალითად, ბანკის განყოფილება, რომელიც ინვესტიციას დებს და ემსახურება დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოების პროგრამებს ან სხვა აქტივებს; იპოთეკური ბანკები, რომლებიც ემსახურება სხვების იპოთეკურ სესხებს; საინფორმაციო ტექნოლოგიების მომწოდებელი ორგანიზაციები, რომლებიც მომხმარებლებს აწვდიან პროგრამული უზრუნველყოფის პაკეტს და ტექნოლოგიურ გარემოს, რომლის გამოყენებით მომხმარებლებს შეუძლიათ ფინანსური და ოპერატიული ოპერაციების დამუშავება.

გ4. აუდიტისთვის შესაფერისია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული შემდეგი ტიპის მომსახურება:

- მომხმარებელი სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერების წარმოება;
- აქტივების მართვა;
- ოპერაციების ინიცირება, დოკუმენტირება ან დამუშავება მომხმარებელი სუბიექტის სახელით (ანუ როგორც მისი აგენტი).

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ5. მცირე სუბიექტები საბუღალტრო მომსახურებისთვის შეიძლება იყენებდნენ სხვა ორგანიზაციას. ეს მომსახურება შეიძლება მოიცავდეს ფართო სპექტრის ოპერაციებს, დაწყებული გარკვეული ოპერაციების დამუშავებითა (მაგალითად, ხელფასიდან დასაკავებელი გადასახადების გადახდა) და შესაბამისი ბუღალტრული ჩანაწერების წარმოებით, დამთავრებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებით. მცირე სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ამ ტიპის მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენება მცირე სუბიექტის ხელმძღვანელობას და, როდესაც შესაფერისია,

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, არ ანთავისუფლებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობისაგან.[7]

მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებული ოპერაციების ხასიათი და არსებითობა (იხ. პუნქტი 9(ბ))

გ6. მომსახურე ორგანიზაციას შეიძლება დადგენილი ჰქონდეს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც გავლენას ახდენს მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლზე. ამგვარი პოლიტიკა და პროცედურები სულ მცირე, ნაწილობრივ მაინც იქნება გამოცალკევებული ფიზიკურად და ოპერაციულად მომხმარებელი სუბიექტისგან. მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების მნიშვნელობა, მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის პროცედურებთან მიმართებით, დამოკიდებულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათზე, მათ შორის, იმ ოპერაციების ხასიათსა და არსებითობაზე, რომლებსაც ის ამუშავებს მომხმარებელი სუბიექტისთვის. გარკვეულ სიტუაციებში, დამუშავებული ოპერაციები და ბუღალტრული ანგარიშები, რომლებზეც ზემოქმედებს მომსახურე ორგანიზაცია, შეიძლება არ ჩანდეს არსებითი მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, მაგრამ მის მიერ დამუშავებული ოპერაციების ხასიათი შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს. ამიტომ მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ მოცემულ კონკრეტულ გარემოებებში აუცილებელია ამ კონტროლის პროცედურებში გარკვევა.

მომსახურე ორგანიზაციისა და მომხმარებელი სუბიექტის საქმიანობებს შორის ურთიერთქმედების ხარისხი (იხ. პუნქტი 9(გ))

გ7. მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების მნიშვნელობა, მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის პროცედურებთან მიმართებით, ასევე დამოკიდებულია მომსახურე ორგანიზაციისა და მომხმარებელი სუბიექტის საქმიანობებს შორის ურთიერთქმედების ხარისხზე. ზემოაღნიშნულ ურთიერთქმედების ხარისხში იგულისხმება, რა დონეზე შეუძლია მომხმარებელ სუბიექტს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ პროცესებზე ეფექტური კონტროლის საშუალებების დანერგვა და რამდენად აქვს მას ამის სურვილი. მაგალითად, ურთიერთქმედების მაღალი ხარისხი არსებობს მაშინ, როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი ახორციელებს ოპერაციების ავტორიზაციას, ხოლო მომსახურე ორგანიზაცია ამუშავებს ამ ოპერაციებს და ბუღალტრულად ასახავს. ასეთ შემთხვევაში, მომ-

[7] ასს 200 – „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“, პუნქტები მე-4 და გ4-გ5.

ხმარებელმა სუბიექტმა შეიძლება შეძლოს ეფექტური კონტროლის პროცედურების დანერგვა ამ ოპერაციებზე. მეორე მხრივ, როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია თვითონ აწარმოებს ოპერაციების ინიცირებას, ან ის აწარმოებს პირველად ჩანაწერებს, ამუშავებს ოპერაციებს და თვითონ ასახავს ბუღალტრულად მათ, მაშინ ამ ორი ორგანიზაციის საქმიანობას შორის დაბალი დონის ურთიერთქმედებას აქვს ადგილი. ასეთ შემთხვევაში, მომხმარებელმა სუბიექტმა შეიძლება ვერ შეძლოს, ან არ მოისურვოს ეფექტური კონტროლის პროცედურების დანერგვა მომსახურე ორგანიზაციის ამგვარ ოპერაციებზე და დაეყრდნოს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურებს.

მომხმარებელ სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ურთიერთობის ხასიათი (იხ. პუნქტი 9(დ))

გ8. მომხმარებელ სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის მომსახურების დონის შესახებ დადებული ხელშეკრულება ან შეთანხმება შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:

- ინფორმაცია, რომელიც უნდა მიაწოდოს მომხმარებელ სუბიექტს და პასუხისმგებლობა ისეთი ოპერაციების ინიცირებაზე, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობასთან;
- მარეგულირებელი ორგანოების მოთხოვნების გამოყენება, რომლებიც ეხება ჩანაწერების წარმოების ფორმას, ან ამ ჩანაწერებით სარგებლობის უფლებას;
- კომპენსაცია, თუ საჭირო გახდება, რომელიც უნდა გადაუხადოს მომხმარებელ სუბიექტს, ოპერაციების შესრულებაში წარუმატებლობის შემთხვევაში;
- უნდა წარუდგინოს თუ არა მომსახურე ორგანიზაციამ ანგარიში, თავისი კონტროლის პროცედურების შესახებ, და თუ ასეა, რა ტიპის უნდა იყოს ანგარიში (დასკვნა): 1-ლი ტიპის თუ მე-2 ტიპის;
- აქვს თუ არა უფლება მომხმარებლის აუდიტორს, ისარგებლოს მომხმარებელი სუბიექტის იმ ბუღალტრული დოკუმენტაციით, რომლებსაც მომსახურე ორგანიზაცია აწარმოებს და აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო სხვა ინფორმაციით; და
- იძლევა თუ არა შეთანხმება მომხმარებლის აუდიტორსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შორის პირდაპირი კავშირის დამყარების უფლებას.

გ9. პირდაპირი კავშირი არსებობს მომსახურე ორგანიზაციასა და მომხმარებელი სუბიექტს შორის და მომსახურე ორგანიზაციასა და მის აუდიტორს შორის. აუცილებელი არ არის, რომ ამ ურთიერთკავშირმა პირდაპირი ურთიერთკავშირი შექმნას მომხმარებლის აუდიტორსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შორისაც. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შორის პირდაპირი კავშირი არ არსებობს, როგორც წესი, მათ შორის კავშირი მყარდება მომხმარებელი სუბიექტისა და მომსახურე ორგანიზაციის მეშვეობით. პირდაპირი კავშირი შეიძლება ასევე დამყარდეს მომხმარებლის აუდიტორსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შორისაც, სათანადო ეთიკური და კონფიდენციალურობის ვალდებულებების გათვალისწინებით. მაგალითად, მომხმარებლის აუდიტორმა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი შეიძლება გამოიყენოს მომხმარებლის აუდიტორის სახელით შემდეგი პროცედურების ჩასატარებლად:

ა) კონტროლის ტესტები მომსახურე ორგანიზაციაში; და

ბ) ძირითადი პროცედურები მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების ოპერაციებსა და ნაშთებზე, რომელსაც მომსახურე ორგანიზაცია აწარმოებს.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ10. საზოგადოდ, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს კანონმდებლობით ფართო უფლებები აქვთ მინიჭებული. თუმცა, შეიძლება არსებობდეს ისეთი სიტუაციებიც, როდესაც მათ არ ექნებათ ამგვარი უფლებები, მაგალითად, როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია სხვა იურისდიქციაში მდებარეობს. ასეთ შემთხვევაში, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს სხვა ქვეყნის კანონმდებლობის გაცნობა, რათა განსაზღვროს, აქვს თუ არა სათანადო უფლებები. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს ასევე უფლება აქვს, მომხმარებელ სუბიექტს სთხოვოს თავისი უფლებების ოფიციალურად გაფორმება, მომხმარებელ სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ხელშეკრულებაში.

გ11. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს ასევე უფლება აქვთ, სხვა აუდიტორი გამოიყენონ კონტროლის ტესტების ან ძირითადი პროცედურების ჩასატარებლად, კანონის ან სხვა მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისობის აუდიტში.

მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებული კონტროლის შესწავლა (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ12. მომხმარებელ სუბიექტს შეუძლია კონტროლის პრცედურები დააწესოს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებაზე, რომლის ტესტირების ჩატარებასაც შეძლებს მომხმარებლის აუდიტორი, რაც მას საშუალებას მისცემს, დასკვნები გამოიტანოს იმის შესახებ, რომ მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლი ეფექტიანად მუშაობს ზოგიერთი ან ყველა შესაბამისი მტკიცებისთვის, იმის მიუხედავად, რომ კონტროლის აღნიშნული პროცედურები მომსახურე ორგანიზაციაში იქნება. მაგალითად, თუ მომხმარებელი სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციას იყენებს შრომის ანაზღაურების ოპერაციების დასამუშავებლად, მომხმარებელ სუბიექტს შეუძლია კონტროლის დაწესება შრომის ანაზღაურების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებასა და მიღებაზე, რაც ხელს შეუშლის ან გამოავლენს არსებით უზუსტობებს. ამგვარ კონტროლის პროცედურებს შეიძლება განეკუთვნებოდეს:

- მომსახურე ორგანიზაციისთვის მიწოდებული ინფორმაციის შედარება მომსახურე ორგანიზაციისგან მიღებულ ინფორმაციასთან, მას შემდეგ, რაც მონაცემები დამუშავდება;
- შრომის ანაზღაურების თანხების შერჩევითი ერთობლიობის ხელახლა გამოთვლა ტექნიკური (არითმეტიკული) სიზუსტისა და ხელფასის ფონდის მართებულობის შესამოწმებლად.

გ13. ასეთ სიტუაციაში, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია ჩაატაროს მომხმარებელი სუბიექტის იმ კონტროლის პროცედურების ტესტები, რომლებიც დაწესებულია ხელფასების დამუშავებაზე, რის საფუძველზეც მომხმარებელი სუბიექტი შეძლებს დასკვნების გამოტანას იმის შესახებ, რომ ხელფასის ოპერაციებთან დაკავშირებული მტკიცებებისთვის დაწესებული კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს.

გ14. როგორც აღნიშნულია ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს)[8], ზოგიერთ რისკთან დაკავშირებით მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ შეუძლებელია ან არ არისაპრაქტიკულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურებიდან. აღნიშნული რისკები შეიძლება დაკავშირებული იყოს შაბლონური და მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების არასწორ ან არასრულ დოკუმენტირებასთან, რომელთა მახასიათებლები ხშირად მაღალი დონის ავტომატიზებული დამუშავების საშუალებას იძლევა მცირე მანუალური ჩარევით ან მის გარეშეც. ავტომატიზებული

[8] ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 33-ე პუნქტი.

დამუშავების შესაძლებლობის ამგვარი მახასიათებლები განსაკუთრებით შეიძლება მაშინ არსებობდეს, როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას. ასეთ შემთხვევაში, მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაწესებულია ამგვარ რისკებზე, აუდიტისთვის შესაფერისია და მომხმარებლის აუდიტორს მოეთხოვება ამგვარ კონტროლის პროცედურებში გარკვევა და მათი შეფასება წინამდებარე ასს-ის მე-9 და მე-10 პუნქტების შესაბამისად.

დამატებითი პროცედურები იმ შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის ინფორმაციას მომხმარებელი სუბიექტისგან (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ15. მომხმარებლის აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის შესახებ, მე-12 პუნქტში მითითებული პროცედურებიდან რომელ პროცედურას ან პროცედურებს ჩაატარებს, არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად საჭირო აუცილებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად მომხმარებელი სუბიექტის შესახებ, შეიძლება გავლენას ახდენდეს შემდეგი საკითხები:

- მომხმარებელი სუბიექტისა და მომსახურე ორგანიზაციის სიდიდე;
- მომხმარებელი სუბიექტის ოპერაციების სირთულე და მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების სირთულე;
- მომსახურე ორგანიზაციის ადგილმდებარეობა (მაგალითად, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს სხვა აუდიტორის გამოყენება მომსახურე ორგანიზაციაში თავისი სახელით პროცედურების ჩასატარებლად, თუ მომსახურე ორგანიზაცია შორს მდებარეობს);
- მოსალოდნელია თუ არა, რომ პროცედურ(ები)ა მომხმარებლის აუდიტორს უზრუნველყოფს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით; და
- მომხმარებელ სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ურთიერთობის ხასიათი.

გ16. მომსახურე ორგანიზაციამ შეიძლება თავის (მომსახურე ორგანიზაციის) აუდიტორს დაავალოს დასკვნის დაწერა თავისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობისა და დიზაინის შესახებ (1-ლი ტიპის დასკვნა), ან თავისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობისა და დიზაინის და ასევე მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ (მე-2 ტიპის დასკვნა). 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა შეიძლება გაიცეს მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტან-

დარტის (მგსს) 3402-ის[9], ან რომელიმე უფლებამოსილი თუ აღიარებული სტანდარტების დამდგენი ორგანიზაციის მიერ დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად (რომლებშიც ზემოაღნიშნულ დასკვნებს შეიძლება სხვა სახელწოდებები ერქვას, მაგალითად `ა~ ტიპის დასკვნა და `ბ~ ტიპის დასკვნა.

გ17. საზოგადოდ, 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის ხელმისაწვდომობა დამოკიდებულია იმაზე, ითვალისწინებს თუ არა მომსახურე ორგანიზაციასა და მომხმარებელ სუბიექტს შორის დადებული ხელშეკრულება ამ ტიპის დასკვნის მიწოდებას მომსახურე ორგანიზაციის მიერ. პრაქტიკული მოსაზრებით, მომსახურე ორგანიზაციამ ასევე შეიძლება ამჯობინოს, რომ 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა ხელმისაწვდომი იყოს მომხმარებელი სუბიექტებისათვის. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა შეიძლება არ იყოს ხელმისწვდომი მომხმარებელი სუბიექტებისათვის.

გ18. ზოგ შემთხვევაში, მომხმარებელ სუბიექტს შეუძლია ერთი ან მეტი მნიშვნელოვანი ბიზნესერთეულის ან ფუნქციის გადაცემა ერთ ან მეტ მომსახურე ორგანიზაციაზე, როგორიცაა, მაგალითად, საგადასახადო დაგეგმვა და შესაბამისობის ფუნქციები, ან ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის, ან კონტროლის განხორციელების ფუნქცია. ასეთ შემთხვევაში, დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის შესახებ შეიძლება ხელმისაწვდომი არ იყოს მომხმარებელი სუბიექტებისათვის. მომხმარებლის აუდიტორისთვის შეიძლება ყველაზე ეფექტური პროცედურა იყოს მომსახურე ორგანიზაციაში მისვლა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად, ვინაიდან, სავარაუდოდ, მომხმარებელი სუბიექტის ხელმძღვანელობას მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობასთან პირდაპირი კავშირი ექნება.

გ19. შესაძლებელია სხვა აუდიტორის გამოყენება საჭირო პროცედურების ჩასატარებლად აუცილებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად მომსახურე ორგანიზაციის სათანადო კონტროლის პროცედურების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია მომხმარებელი სუბიექტისთვის გაწეულ მომსახურებებთან. თუ გაცემულია 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა, მომხმარებლის აუდიტორს ამ პროცედურების ჩასატარებლად შეუძლია გამოიყენოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი, ვინაიდან მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს უკვე აქვს კავშირი მომსახურე ორგანიზაციასთან. მომხმარებლის აუდიტორმა, რომელიც ზემოაღნიშნული მიზნებისთვის სხვა აუდიტორს იყენებს,

[9] მგსს 3402 – *„მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ“*.

შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს ასს 600-ის[10] სახელმძღვანელო მითითებები, რადგან ისინი ეხება სხვა აუდიტორის შესახებ ინფორმაციის მოპოვებას (მათ შორის, მისი დამოუკიდებლობისა და პროფესიული კომპეტენციის შესახებ), სხვა აუდიტორის გათვალისწინებას სამუშაოში, ამ სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დაგეგმვისას და შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასებისას.

გ20. მომხმარებელი სუბიექტი შესაძლოა იყენებდეს ისეთ მომსახურე ორგანიზაციას, რომელიც, თავის მხრივ, ქვემომსახურე ორგნიზაციას იყენებს მომხმარებელი სუბიექტისთვის ისეთი მომსახურების გასაწევად, რომელიც მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემის ნაწილია. ქვემომსახურე ორგანიზაცია შეიძლება მომსახურე ორგანიზაციისგან იზოლირებული სუბიექტი იყოს, ან შეიძლება დაკავშირებული იყოს მომსახურე ორგანიზაციასთან. მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების განხილვა. იმ შემთხვევაში, როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია ერთ ან მეტ ქვემომსახურე ორგანიზაციას იყენებს, მომხმარებელი სუბიექტისა და მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობას შორის ურთიერთქმედება ფართოვდება და უკვე მოიცავს ურთიერთქმედებას მომხმარებელი სუბიექტის, მომსახურე ორგანიზაციისა და ქვემომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობებს შორის. ამ ურთიერთქმედების ხარისხი, ასევე მომსახურე და ქვემომსახურე ორგანიზაციების მიერ დამუშავებული ოპერაციების ხასიათი და არსებითობა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი ფაქტორებია, რომლებიც მომხმარებლის აუდიტორმა აუცილებლად უნდა განიხილოს, რათა დაადგინოს მომსახურე ორგანიზაციისა და ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების მნიშვნელობა, მოხმარებელ სუბიექტთან მიმართებით.

1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება მომხმარებლის აუდიტორის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის დასასაბუთებლად (იხ. პუნქტები 13-14)

10. ასს 600 – *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“,* მე-2 პუნქტში აღნიშნულია: „აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს წინამდებარე ასს-ის გამოყენება, აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტულ გარემოებებთან მისადაგებული სახით, როდესაც ის სხვა აუდიტორებს რთავს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, რომელიც არ არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება...“. იხ. ასევე ასს 600-ის მე-19 პუნქტი.

გ21. მომხმარებლის აუდიტორს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის შესახებ ინფორმაციის მოპოვება შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციის პროფესიული ორგანიზაციის ან სხვა პრაქტიკოსებისგან და მან უნდა გაიგოს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი ექვემდებარება თუ არა მარეგულირებელ ზედამხედველობას. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი შეიძლება საქმიანობას ეწეოდეს ისეთ იურისდიქციაში, სადაც განსხვავებული სტანდარტები მოქმედებს, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის შესახებ დასკვნის წარდგენასთან დაკავშირებით. შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორს ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გამოყენებული სტანდარტების შესახებ შეუძლია სტანდარტების დამდგენი ორგანიზაციისგან.

გ22. მომხმარებლის აუდიტორს, მომხმარებელი სუბიექტის შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციასთან ერთად, 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა შეიძლება დაეხმაროს ისეთი საკითხების გარკვევაში, როგორიცაა:

ა) მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის ისეთი ასპექტები, მათ შორის ინფორმაცია ქვემომსახურე ორგანიზაციის გამოყენების შესახებ, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს მომხმარებელი სუბიექტის ოპერაციების დამუშავებაზე;

ბ) მომსახურე ორგანიზაციის მეშვეობით წარმოებული ოპერაციების ნაკადი, რათა ამ ოპერაციების ნაკადში განსაზღვროს წერტილები, სადაც შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობები მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში;

გ) მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის მიზნები, რომლებიც მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებების შესაფერისია; და

დ) არის თუ არა ადეკვატური მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების აგებულება და ფუნქციონირებს თუ არა ისინი სათანადოდ, იმ თვალსაზრისით, რომ თავიდან აიცილოს ან გამოავლინოს და გაასწოროს ოპერაციის დამუშავებაში დაშვებული ისეთი შეცდომები, რომლებიც მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოიწვევს არსებით უზუსტობებს.

1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს იმ დონის ინფორმაციის მოპოვებაში, რომელიც საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების დასადგენად და შესაფასებლად. თუმცა, 1-ლი ტიპის დასკვნა ვერ უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს, კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ.

გ23. 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა, რომელიც ეხება ისეთ თარიღს ან პერიოდს, რომელიც მომხმარებელი სუბიექტის საანგარიშგებო პერიოდში არ ხვდება, მომხმარებლის აუდიტორს მაშინ შეიძლება დაეხმაროს მომსახურე ორგანიზაციაში დანერგილი კონტროლის პროცედურების შესახებ ზოგადი წარმოდგენის შექმნაში, თუ დასკვნას დამატებით დაერთვის მიმდინარე პერიოდის ინფორმაცია სხვა წყაროებიდან. თუ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ აღწერილი კონტროლის პროცედურები ისეთ თარიღს ან პერიოდს ეხება, რომელიც აუდიტს დაქვემდებარებულ საანგარიშგებო პერიოდს წინ უსწრებს, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია პროცედურები ჩაატაროს 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნაში მოცემული ინფორმაციის გასაახლებლად, მაგალითად:

- მომსახურე ორგანიზაციაში მომხდარი ცვლილებების განხილვა მომხმარებელი სუბიექტის პერსონალთან ერთად, რომლებსაც ისეთი თანამდებობები უკავიათ, რომ ეცოდინებათ ამგვარი ცვლილებების შესახებ;
- მიმდინარე პერიოდის დოკუმენტაციისა და მომსახურე ორგანიზაციის კორესპონდენციების განხილვა; ან
- ზემოაღნიშნული ცვლილებების განხილვა, მომსახურე ორგანიზაციის პერსონალთან ერთად.

რეაგირება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე
(იხ. მე-15 პუნქტი)

გ24. მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენება ზრდის თუ არა მომხმარებელი სუბიექტის არსებითი უზუსტობის რისკს დამოკიდებულია გაწეული მომსახურების სახეებზე და მათზე დაწესებული კონტროლის ხასიათზე. ზოგ შემთხვევაში, მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებამ შეიძლება შეამციროს მომხმარებელი სუბიექტის არსებითი უზუსტობის რისკი, კერძოდ მაშინ, როდესაც მომხმარებელ სუბიექტს თვითონ არა აქვს ზოგიერთი აუცილებელი საქმიანობის გამოცდილება, როგორიცაა, მაგალითად, ოპერაციების ინიცირება, დამუშავება და დოკუმენტირება, ან არა აქვს ადეკვატური რესურსები ამგვარი საქმიანობის განსახორციელებლად (მაგ., საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემა).

გ25. როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია აწარმოებს მომხმარებელი სუბიექტის საბუღალტრო ჩანაწერების არსებით ელემენტებს, შეიძლება აუცილებელი იყოს, რომ მომხმარებლის აუდიტორს ჰქონდეს ამ ჩანაწერებით უშუალო სარგებლობის უფლება, რათა შეკრიბოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები ამ ჩანაწერებზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირებაზე, ან ამ

ჩანაწერებში ასახული ოპერაციებისა და ნაშთების დასასაბუთებლად, ან ორივესთვის. ზემაღნიშნული სარგებლობის უფლება შეიძლება გულისხმობდეს ჩანაწერების ფიზიკურ ინსპექტირებას ადგილზე, მომსახურე ორგანიზაციაში, ან ელექტრონულად წარმოებული ჩანაწერების გამოთხოვას მომხმარებელი სუბიექტიდან ან სხვა ადგილიდან, ან ორივეს. როდესაც უშუალო სარგებლობის უფლება მიიღწევა ელექტრონული წესით, მომხმარებლის აუდიტორმა ამით შეიძლება მოიპოვოს მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზაციის მიერ წარმოებული კონტროლის პროცედურების ადეკვატურობაზე, რომლებიც დაწესებულია მომხმარებელი სუბიექტის იმ მონაცემების სისრულესა და მთლიანობაზე, რომელზეც პასუხისმგებელია მომსახურე ორგანიზაცია.

გ26. იმისათვის, რომ განსაზღვროს აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათი და მოცულობა, რომელთა მოპოვებაც საჭიროა მომსახურე ორგანიზაციის მფლობელობაში მყოფი აქტივების ნაშთებთან ან მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომხმარებელი სუბიექტის სახელით შესრულებულ ოპერაციებთან დაკავშირებით, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი პროცედურების ჩატარება:

ა) მომხმარებელი სუბიექტის ხელთარსებული ჩანაწერებისა და დოკუმენტების ინსპექტირება: ამ მტკიცებულებების წყაროს საიმედოობა განისაზღვრება იმ საბუღალტრო ჩანაწერებისა და მისი გამამაგრებელი პირველადი დოკუმენტაციის ხასიათითა და მოცულობით, რომლებიც რჩება მომხმარებელ სუბიექტთან. ზოგ შემთხვევაში, მომხმარებელი სუბიექტი შეიძლება არ აწარმოებდეს თავისი სახელით შესრულებული ოპერაციების დამოუკიდებელ დეტალურ ჩანაწერებს ან დოკუმენტაციას;

ბ) მომსახურე ორგანიზაციის ხელთარსებული ჩანაწერებისა და დოკუმენტების ინსპექტირება: მომსახურე ორგანიზაციის ჩანაწერებით სარგებლობის უფლება მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება მიეცეს მომხმარებელი სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის დადებული სახელშეკრულებო შეთანხმებით. მომხმარებლის აუდიტორმა ასევე შეიძლება გამოიყენოს სხვა აუდიტორი, რომელიც მისი სახელით ისარგებლებს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ წარმოებული მომხმარებელი სუბიექტის ჩანაწერებით;

გ) მომსახურე ორგანიზაციიდან ნაშთებსა და ოპერაციებზე დადასტურების მოპოვება: როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი დამოუკიდებლად აწარმოებს ნაშთებისა და ოპერაციების ჩანაწერებს, მომსახურე ორგანიზაციისგან მოპოვებულმა დამადასტურე-

ბელმა მტკიცებულებამ, მომხმარებელი სუბიექტის ჩანაწერების შესახებ, შესაძლოა საიმედო აუდიტის მტკიცებულებებით უზრუნველყოს აუდიტორი შესაბამისი ოპერაციებისა და აქტივების არსებობაზე. მაგალითად, როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი იყენებს მრავალდარგოვანი მომსახურების ორგანიზაციას, როგორიცაა, მაგალითად, ინვესტიციების მენეჯერი და აქტივების შენახვაზე პასუხისმგებელი ორგანიზაცია და ეს ორგანიზაცია დამოუკიდებელ ჩანაწერებს აწარმოებს, მომხმარებლის აუდიტორს ამ ორგანიზაციასთან შეუძლია ნაშთების დადასტურება, რათა ეს ინფორმაცია შეუდაროს მომხმარებელი სუბიექტის დამოუკიდებელ ჩანაწერებს.

დ) თუ მომხმარებელი სუბიექტი არ აწარმოებს დამოუკიდებელ ჩანაწერებს, მომსახურე ორგანიზაციიდან დადასტურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია იქნება უბრალოდ იმის განცხადება, რა აისახება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ წარმოებულ ჩანაწერებში. მაშასადამე, ამგვარი დადასტურება, ცალკე აღებული, არ იძლევა საიმედო აუდიტის მტკიცებულებას. ასეთ შემთხვევაში, მომხმარებლის აუდიტორი განიხილავს, შესაძლებელია თუ არა ალტერნატიული წყაროს მოძიება დამოუკიდებელი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;

ე) ანალიზური პროცედურების ჩატარება მომხმარებელი სამურნეო სუბიექტის მიერ წარმოებულ ჩანაწერებზე, ან მომსახურე ორგანიზაციისგან მიღებულ ჩანაწერებზე: სავარაუდოდ, ანალიზური პროცედურები სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა მტკიცებისთვის და მასზე გავლენას იქონიებს ხელმისაწვდომი ინფორმაციის მოცულობა და მისი დეტალიზაციის დონე.

გ27. სხვა აუდიტორი შეიძლება ატარებდეს ისეთ პროცედურებს, რომლებიც მომხმარებლის აუდიტორისთვის სარგებლიანობის კუთხით შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს. ამგვარი გარიგება შეიძლება მოიცავდეს სხვა აუდიტორის მიერ ისეთი პროცედურების ჩატარებას, რომლებიც შეთანხმებულია მომხმარებელ სუბიექტთან და მის აუდიტორთან და მომსახურე ორგანიზაციასთან და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორთან. სხვა აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურების შედეგად გამოვლენილ ფაქტებს განიხილავს მომხმარებლის აუდიტორი, რათა განსაზღვროს, არის თუ არა ეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. გარდა ამისა, შეიძლება არსებობდეს სამთავრობო უწყებების მიერ დადგენილი მოთხოვნა ან სახელშეკრულებო შეთანხმება, რომლის თანახმადაც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი ატარებს წინასწარ განსაზღვრულ პროცედურებს, რომლებიც, თავისი არსით, არსებითია. მომ-

სახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებული ნაშთებისა და ოპერაციების მიმართ მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარება მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება გამოიყენოს, როგორც აუდიტორული მოსაზრების განსამტკიცებლად აუცილებელი მტკიცებულებების ნაწილი. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება სასარგებლო იყოს, რომ პროცედურების ჩატარებამდე მომხმარებლის აუდიტორი და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი შეთანხმდნენ, მომხმარებლის აუდიტორს აუდიტის რომელი დოკუმენტაცია გადაეცემა, ან აუდიტის რომელი დოკუმენტაციით სარგებლობის უფლება ექნება.

გ28. გარკვეულ სიტუაციებში, კერძოდ, როდესაც მომხმარებელ სუბიექტს მომსახურე ორგანიზაციაზე აქვს გადაცემული ზოგიერთი ან ყველა საფინანსო ფუნქცია, მომხმარებლის აუდიტორი შეიძლება წააწყდეს ისეთ სიტუაციას, როდესაც აუდიტის მტკიცებულებების მნიშვნელოვანი ნაწილი მომსახურე ორგანიზაციაში იქნება. შეიძლება საჭირო გახდეს, რომ ძირითადი პროცედურები მომხმარებლის აუდიტორმა ან სხვა აუდიტორმა მისი სახელით მომსახურე ორგანიზაციაში ჩაატაროს. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შეიძლება მე-2 ტიპის დასკვნა გასცეს; გარდა ამისა, შეიძლება ძირითადი პროცედურები ჩაატაროს მომხმარებლის აუდიტორის სახელით. სხვა აუდიტორის მონაწილეობა არ ცვლის მომხმარებლის აუდიტორის პასუხისმგებლობას - მას მაინც ევალება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რათა შეიქმნას დასაბუთებული საფუძველი თავისი (მომხმარებლის აუდიტორის) მოსაზრების განსამტკიცებლად. შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორის მიერ ჩატარებული განხილვა: მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და დასჭირდება თუ არა დამატებითი ძირითადი პროცედურების ჩატარება, მოიცავს მომხმარებლის აუდიტორის მონაწილეობას სხვა აუდიტორის სამუშაოში, ან მტკიცებულების უზრუნველყოფას იმის თაობაზე, რომ ის ხელმძღვანელობდა და ზედამხედველობას უწევდა სხვა აუდიტორის მიერ ძირითადი პროცედურების ჩატარებას.

კონტროლის ტესტები (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ29. გარკვეულ სიტუაციებში, მომხმარებლის აუდიტორს ასს 330-ით[11] მოეთხოვება კონტროლის პროცედურების დაგეგმვა და ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე. მომსახურე ორგანიზაციასთან მიმართებით, ზემოაღნიშნული მოთხოვნა იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როდესაც:

11. ასს 330, მე-8 პუნქტი.

ა) მომხმარებლის აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლი ეფექტიანად მუშაობს (ე.ი. მომხმარებლის აუდიტორი აპირებს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას, ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას); ან

ბ) ძირითადი პროცედურები ცალკე აღებული, ან მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტებთან ერთად, ვერ უზრუნველყოფს აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით კონკრეტული მტკიცების დონეზე.

გ30. თუ ხელმისაწვდომი არ არის მე-2 ტიპის დასკვნა, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირება მომხმარებელი სუბიექტის მეშვეობით, რათა მოსთხოვოს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა მოამზადოს მე-2 ტიპის დასკვნა, რომელიც მოიცავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ან მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს სხვა აუდიტორი მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩასატარებლად. მომხმარებლის აუდიტორს ასევე შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციაში მისვლა და კონტროლის ტესტების ჩატარება, თუ მომსახურე ორგანიზაცია თანახმა იქნება. მომხმარებლის აუდიტორისეული რისკების შეფასებები ეყრდნობა როგორც სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგად მოპოვებულ მტკიცებულებებს, ასევე თვითონ მომხმარებლის აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურებით მოპოვებულ მტკიცებულებებს.

მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ31. მე-2 ტიპის დასკვნა შეიძლება გამიზნული იყოს მომხმარებლის რამდენიმე სხვადასხვა აუდიტორის მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად; მაშასადამე, კონტროლის ტესტები და მათი შედეგები, რომლებიც აღწერილი იქნება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნაში, შეიძლება არ იყოს შესაფერისი იმ მტკიცებების, რომლებიც მნიშვნელოვანია მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისთვის. მომხმარებლის აუდიტორი შეაფასებს შესაფერის კონტროლის ტესტებსა და მათ შედეგებს, რათა განსაზღვროს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა უზრუნველყოფს

საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, კონტროლის პროცეურების ეფექტიანობის შესახებ, მის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასების განსამტკიცებლად. შეფასების პროცესში მომხმარებლის აუდიტორი ითვალისწინებს შემდეგ ფაქტორებს:

ა) კონტროლის ტესტებით მოცულ დროის პერიოდს და რა დროა გასული კონტროლის ტესტების ჩატარებიდან;

ბ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებულ სამუშაოსა და გაწეული მომსახურების მასშტაბებს და აუდიტით მოცულ პროცესებს, კონტროლის პროცედურებს, რომელთა ტესტირებაც ჩატარდა, ჩატარებულ ტესტებს და რა სახით არის დაკავშირებული ეს კონტროლის ტესტები მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის პროცედურებთან; და

გ) ამ კონტროლის ტესტების შედეგებსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას, კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ.

გ32. გარკვეული მტკიცებებისთვის, რაც უფრო ნაკლები დროის პერიოდია მოცული კონკრეტული ტესტით და რაც უფრო დიდი დროა გასული ამ ტესტის ჩატარებიდან, მით უფრო ნაკლები აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება არის შესაძლებელი ამ ტესტიდან. როდესაც მე-2 ტიპის დასკვნით მოცულ დროის პერიოდს შეუდარებს მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების პერიოდს, მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ მე-2 ტიპის დასკვნა მცირე აუდიტის მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს, თუ მცირე თანხვედრაა მე-2 ტიპის დასკვნით მოცულ დროის პერიოდსა და იმ პერიოდს შორის, რომელზეც მომხმარებლის აუდიტორი აპირებს დაყრდნობას თავის დასკვნაში. ასეთ შემთხვევაში, მე-2 ტიპის დასკვნამ, რომელიც აუდიტორისთვის საინტერესო პერიოდის წინა ან მომდევნო პერიოდს მოიცავს, შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებებით. სხვა შემთხვევაში, მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება საჭიროდ მიიჩნიოს, რომ თვითონ ჩაატაროს ან სხვა აუდიტორმა ჩაატაროს კონტროლის ტესტები მომსახურე ორგანიზაციაში, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე.

გ33. ასევე შეიძლება აუცილებელი იყოს, რომ მომხმარებლის აუდიტორმა დამატებითი მტკიცებულებები მოიპოვოს მომსახურე ორგანიზაციის გარკვეულ კონტროლის პროცედურებში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა იმ პერიოდში, რომელსაც არ მოიცავს მე-2 ტიპის დასკვნა, ან განსა-

ზღვროს დამატებით ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურები. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორი მსჯელობს, რა სახის დამტებითი აუდიტის მტკიცებულებებია მოსაპოვებელი მომსახურე ორგანიზაციის ისეთი კონტროლის პროცედურების შესახებ, რომლებიც მოქმედებდა იმ პერიოდში, რომელიც არ არის მოცული მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნაში, იგი ითვალისწინებს შემდეგ ფაქტორებს:

- მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების მნიშვნელობას;
- კონკრეტულ კონტროლის პროცედურებს, რომელთა ტესტირებაც ჩატარდა შუალედურ პერიოდში და ტესტირების შემდეგ ამ კონტროლის პროცედურებში მომხდარ მნიშვნელოვან ცვლილებებს, მათ შორის საინფორმაციო სისტემის, პროცესებისა და პერსონალის ცვლილებებს;
- რა დონის აუდიტის მტკიცებულებები იყო მოპოვებული ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ;
- დარჩენილი პერიოდის ხანგრძლივობას;
- რა დონეზე აპირებს მომხმარებლის აუდიტორი დამატებითი ძირითადი პროცედურების შემცირებას, მოცემულ კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობით; და
- მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის გარემოსა და მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის ეფექტიანობას.

გ34. მაგალითად, დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია კონტროლის ტესტების გაფართოებით და დარჩენილ პერიოდზე განვრცობით, ან მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის ტესტირებით.

გ35. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ტესტირების პერიოდი სავსებით არ თანხვდება მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების პერიოდს, მომხმარებლის აუდიტორი ვერ შეძლებს ამგვარ ტესტებზე დაყრდნობას, იმ თვალსაზრისით, რომ დასკვნები გამოიტანოს მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე, რადგან ეს ტესტები არ მოიცავს მიმდინარე პერიოდის აუდიტის მტკიცებულებებს კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობაზე, თუ სხვა პროცედურებს არ ჩაატარებს.

გ36. გარკვეულ სიტუაციებში, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება შეიძლება ეყრდნობოდეს იმის დაშვებას, რომ მომხმარებელი სუბიექტი დანერგავს გარკვეულ კონტროლის პროცედურებს. მაგალითად, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება შეიძლება ეყრდნობოდეს იმის დაშვებას, რომ მომხმარებელ სუბიექტს ექნება კონტროლის პროცედურები ოპერაციების ავტორიზაციისთვის, სანამ ეს ოპერაციები დასამუშავებლად გადაეგზავნება მომსახურე ორგანიზაციას. ასეთ სიტუაციაში, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული კონტროლის პროცედურების აღწერა შეიძლება მოიცავდეს მომხმარებელი სუბიექტის ამ დამატებითი კონტროლის პროცედურების აღწერასაც. მომხმარებლის აუდიტორი განიხილავს, ზემოაღნიშნული დამატებითი კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულია თუ არა მომხმარებელი სუბიექტისთვის გაწეულ მომსახურებასთან.

გ37. თუ მომხმარებლის აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შესაძლოა ვერ უზრუნველყოს ის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით, მაგალითად, თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა არ მოიცავს მის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტებისა და მათი შედეგების აღწერას, მომხმარებლის აუდიტორმა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურებისა და გამოტანილი დასკვნების შესახებ მიღებული ცოდნა შეიძლება შეივსოს მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირებით მომხმარებელი სუბიექტის მეშვეობით, რათა სთხოვოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მასშტაბებისა და მათი შედეგების განხილვის უფლება, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორთან ერთად. ასევე, თუ მომხმარებლის აუდიტორი მიიჩნევს, რომ ამის გაკეთება აუცილებელია, მას უფლება აქვს დაუკავშირდეს მომსახურე ორგანიზაციას მომხმარებელი სუბიექტის მეშვეობით და სთხოვოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს პროცედურების ჩატარება მომსახურე ორგანიზაციაში. ალტერნატიულად, ამგვარი ტესტების ჩატარება შეუძლია თვითონ მომხმარებლის აუდიტორს, ან სხვა აუდიტორს მომხმარებლის აუდიტორის მოთხოვნით.

გ38. მომსახურე ორგანიზაციის მე-2 ტიპის დასკვნაში აისახება ტესტების შედეგები, მათ შორის, აღწერილია კონტროლის პროცედურებიდან გადახრები და სხვა ინფორმაცია, რომელიც გავლენას ახდენს მომხმარებლის აუდიტორის მიერ გამოტანილ დასკვნებზე. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ აუდიტორის დასკვნაში აღწერილი გადახრები, ან მისი მოდიფიცირებული მოსაზრება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მე-2 ტიპის დასკვნაში, ავტომატურად

არ ნიშნავს იმას, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მე-2 ტიპის დასკვნა არ გამოდგება მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად. პირიქით, გადახრებსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მე-2 ტიპის დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევ საკითხს მომხმარებლის აუდიტორი ითვალისწინებს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტების შეფასებაში. მომხმარებლის აუდიტორს გადახრებისა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მე-2 ტიპის დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის განხილვა შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორთან ერთად. ამგვარი კომუნიკაცია დამოკიდებულია მომხმარებელი სუბიექტის კონტაქტებზე მომსახურე ორგანიზაციასთან და ამგვარი კავშირის დამყარების უფლების დამტკიცების მიღებაზე მომსახურე ორგანიზაციისგან.

ინფორმირება აუდიტში გამოვლენილი შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ

გ39. მომხმარებლის აუდიტორს მოეთხოვება, აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ წერილობით დროულად აცნობოს როგორც ხელმძღვანელობას, ასევე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.[11] მომხმარებლის აუდიტორს ასევე მოეთხოვება სათანადო დონის ხელმძღვანელობას დროულად აცნობოს აუდიტის დროს გამოვლენილი შიდა კონტროლის სხვა ნაკლოვანებების შესახებაც, რაც, მომხმარებლის აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, საკმარისად მნიშვნელოვანია იმისათვის, რომ მიაპყროს ხელმძღვანელობის ყურადღება.[12] საკითხები, რომლებიც შეიძლება გამოავლინოს მომხმარებლის აუდიტორმა აუდიტის პროცესში და აცნობოს მომხმარებელი სუბიექტის ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, მოიცავს:

- სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შემადგენელ კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც დანერგილი უნდა ჰქონოდა მომხმარებელ სუბიექტს, მათ შორის იმ პროცედურებს, რომლებიც გამოვლინდება 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გაცნობით;
- შემთხვევები, როდესაც 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნაში მოხსენიებულია მომხმარებელი სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები და ეს პროცედურები დანერგილი არა აქვს მომხმარებელ სუბიექტს; და

- კონტროლის პროცედურები, რომლებიც საჭირო იყო ჰქონოდა მომსახურე ორგანიზაციას და არ იყო დანერგილი, ან არ იყო კონკრეტულად მოცული მე-2 ტიპის დასკვნით.

1-ლი და მე-2 ტიპის დასკვნები, რომლებიც არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ მომსახურებას (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ40. თუ მომსახურე ორგანიზაცია ქვემომსახურე ორგანიზაციას იყენებს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა შეიძლება მოიცავდეს ან არ მოიცავდეს ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის მიზნებსა და შესაბამის კონტროლის პროცედურებს, კერძოდ, დასკვნის იმ ნაწილში, სადაც მოცემულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერილობა და მომსახურე ორგანიზაციის გარიგების მასშტაბის აღწერა. თუ 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლს და ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შესაფერისია, მომხმარებლის აუდიტორს მოეთხოვება წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების გამოყენება ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიმართ. რა ხასიათისა და რა მოცულობის სამუშაო უნდა ჩაატაროს მომხმარებლის აუდიტორმა ქვემომსახურე ორგანიზაციის მერ გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებით, დამოკიდებული იქნება ამ მომსახურების სახეობებზე, მომხმარებელი სუბიექტისთვის მის მნიშვნელობაზე და ეს მომსახურება შესაფერისია თუ არა აუდიტისთვის. მე-9 პუნქტის მოთხოვნის გამოყენება მომხმარებლის აუდიტორს ეხმარება ქვემომსახურე ორგანიზაციის ზემოქმედების ხარისხისა და ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

თაღლითობა, კანონმდებლობის დარღვევა და შეუსწორებელი უზუსტობები, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობასთან (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ41. მომსახურე ორგანიზაციას მომხმარებელ სუბიექტებთან დადებული ხელშეკრულების პირობებით შეიძლება მოეთხოვებოდეს მომხმარებელ სუბიექტებზე გავლენის მქონე ნებისმიერი თაღლითობის, კანონმდებლობის დარღვევის, ან შეუსწორებელი უზუსტობების მხილება, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობასთან ან თანამშრომლებთან. როგორც მე-19 პუნქტით მოითხოვება, მომხმარებლის აუდიტორი ატარებს მომხმარებელი სუბიექტის ხელმძღვანელობის გამოკითხვებს იმის შესახებ, წარუდგინა თუ არა მას ანგარიში მომსახურე ორგანიზაციამ ამგვარ საკითხებზე და აფასებს, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ ანგარიშში

წარმოდგენილი საკითხები, ახდენს თუ არა გავლენას მომხმარებლის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. გარკვეულ სიტუაციებში, მომხმარებლის აუდიტორს ამ შეფასების გასაკეთებლად შეიძლება დამატებით სხვა ინფორმაციაც დასჭირდეს და აუცილებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად შეიძლება მომხმარებელ სუბიექტს სთხოვოს მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირების ნებართვა.

მომხმარებელი სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა
(იხ. მე-20 პუნქტი)

გ42. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორს არა აქვს შესაძლებლობა, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების იმ სახეების შესახებ, რომლებიც მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესაფერისია, ეს იმას ნიშნავს, რომ ადგილი აქვს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც:

- მომხმარებლის აუდიტორს არა აქვს საშუალება, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ და საფუძველი არა აქვს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად;
- მომხმარებლის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება მოიცავს იმის მოლოდინს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს და მომხმარებლის აუდიტორს არა აქვს საშუალება, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ; ან
- საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები ხელმისაწვდომია მხოლოდ მომსახურე ორგანიზაციის ჩანაწერებიდან და მომხმარებლის აუდიტორს ამ ჩანაწერებით უშუალო სარგებლობის საშუალება არა აქვს.

მომხმარებლის აუდიტორი პირობით მოსაზრებას გამოთქვამს, თუ დასკვნაში უარს განაცხადებს თავისი მოსაზრების გამოთქმაზე, ეს დამოკიდებული იქნება მომხმარებლის აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის შესახებ, აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია თუ ყოვლისმომცველი.

დასკვნაში მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხსენება (იხ. პუნქტები 21-22)

გ43. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება კანონმდებლობა მოითხოვდეს მომხმარებლის აუდიტორის დასკვნაში მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მითითებას, მაგალითად სახელმწიფო სექტორში გამჭვირვალობის უზრუნველსაყოფად. ასეთ ვითარებაში, მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის თანხმობის მიღება, სანამ დასკვნაში მას მოიხსენიებს.

გ44. ის ფაქტი, რომ მომხმარებელი სუბიექტი იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას, მომხმარებლის აუდიტორს არ ანთავისუფლებს ასს-ებით დაკისრებული პასუხისმგებლობისგან - მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რათა შეიქმნას დასაბუთებული საფუძველი თავისი მოსაზრების განსამტკიცებლად. ამგვარად, მომხმარებლის აუდიტორი დასკვნაში არ ახსენებს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, როგორც თავისი მოსაზრების საფუძველს, მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. თუმცა, როდესაც მომხმარებლის აუდიტორი მოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს დასკვნაში იმის გამო, რომ მომსახურე ორგანიზაციის დასკვნა მოდიფიცირებულ მოსაზრებას შეიცავს, მომხმარებლის აუდიტორს თავის დასკვნაში არ ეკრძალება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნის ხსენება, თუ ამის გაკეთება საჭიროა მისი მოსაზრების მოდიფიცირების მიზეზის ასახსნელად. ასეთ შემთხვევაში, მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის თანხმობის მიღება, სანამ მას დასკვნაში მოიხსენიებს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 450

აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 450-ის მოქმედების სფერო 1

ძალაში შესვლის თარიღი 2

მიზანი 3

განმარტებები 4

მოთხოვნები

გამოვლენილი უზუსტობების დაგროვება 5

გამოვლენილი უზუსტობების განხილვა აუდიტის მსვლელობისას 6-7

უზუსტობების ინფორმირება და გასწორება 8-9

შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასება 10-13

ოფიციალური წერილი 14

დოკუმენტაცია 15

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

უზუსტობის განმარტება გ1

გამოვლენილი უზუსტობების დაგროვება გ2-გ6

გამოვლენილი უზუსტობების განხილვა აუდიტის მსვლელობისას გ7-გ9

უზუსტობების ინფორმირება და გასწორება გ10-გ13

შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასება გ14-გ28

ოფიციალური წერილი გ29

დოკუმენტაცია გ30

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 450 - „*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*“ _ უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“ - ერთად.

შესავალი

ასს 450-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, შეაფასოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობებისა და შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ასს 700 ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად, განსაჯოს, მოიპოვა თუ არა დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება. ამ საკითხის განსჯისას, რაც აუდიტორს ასს 700-ით (გადასინჯული) მოეთხოვება, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, თუ ასეთი არსებობს, წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად.[1] ასს 320[2] ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას არსებითობის კონცეფციის გამოყენებაზე ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

3. აუდიტორის მიზანია, შეაფასოს:

   ა) გამოვლენილი უზუსტობების გავლენა აუდიტზე; და

   ბ) შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

განმარტებები

4. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) უზუსტობა - განსხვავება, რომელიც არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლის თანხაში, კლასიფიკაციაში, წარ-

---

1. ასს 700 (გადასინჯული) - „*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*“, პუნქტები მე-10-11.

2. ასს 320 - „*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*“.

დგენაში, ან შესაბამის ახსნა-განმარტებაში და იმ თანხას, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან შესაბამის ახსნა-განმარტებას შორის, რაც ამ მუხლისთვის მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. უზუსტობა შეიძლება გამოწვეული იყოს შეცდომის ან თაღლითობის შედეგად. (იხ. პუნქტი გ1) როდესაც აუდიტორი მოსაზრებას გამოთქვამს იმის შესახებ, წარდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, უზუსტობებში შედის აგრეთვე იმ თანხის, კლასიფიკაციის, წარდგენის, ან შესაბამისი ახსნა-განმარტების კორექტირებაც, რაც, აუდიტორის აზრით, აუცილებელია იმისათვის, რომ ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილი იყოს სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავდეს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს;

ბ) შეუსწორებელი უზუსტობები - უზუსტობები, რომლებიც აუდიტორმა დააგროვა აუდიტის პროცესში და გასწორებული არ არის.

მოთხოვნები

გამოვლენილი უზუსტობების დაგროვება

5. აუდიტორმა უნდა დააგროვოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობები, იმ უზუსტობების გარდა, რომლებიც აშკარად ტრივიალურია. (იხ. პუნქტები გ2-გ6)

გამოვლენილი უზუსტობების განხილვა აუდიტის მსვლელობისას

6. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შესწორება, თუ:

ა) გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და გარემოებები, რომლებშიც უზუსტობები განხორციელდა, იმაზე მიუთითებს, რომ შეიძლება სხვა უზუსტობებიც არსებობდეს და აუდიტის პროცესში დაგროვილ უზუსტობებთან ერთად, შეიძლება არსებითი იყოს; ან (იხ. პუნქტი გ7)

ბ) აუდიტის პროცესში დაგროვილი უზუსტობების ჯამური სიდიდე უახლოვდება ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრულ არსებითობის დონეს. (იხ. პუნქტი გ8)

7. თუ აუდიტორის მოთხოვნით ხელმძღვანელობამ შეამოწმა ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშის ნაშთი ან ახსნა-განმარტება და შეასწორა აუდიტორის მიერ გამოვლენილი უზუსტობა, აუდიტორმა

დამატებითი აუდიტის პროცედურები უნდა ჩაატაროს იმის დასადგენად, დარჩა თუ არა უზუსტობები. (იხ. პუნქტი გ9)

ინფორმირება და უზუსტობების გასწორება

8. თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, აუდიტორმა დროულად უნდა აცნობოს ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს[3] აუდიტის პროცესში დაგროვილი ყველა უზუსტობის შესახებ. აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს ამ უზუსტობების გასწორება. (იხ. პუნქტები გ10-გ12)

9. თუ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს ზოგიერთი ან ყველა უზუსტობის გასწორებაზე, რომლის შესახებაც აუდიტორმა აცნობა, აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს უარის მიზეზები და გაითვალისწინოს ეს, როდესაც შეაფასებს, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას. (იხ. პუნქტი გ13)

შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასება

10. სანამ შეაფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენას, აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრული არსებითობა, რათა დაადასტუროს, შესაფერისი იქნება თუ არა ის სუბიექტის ფაქტობრივ წლიურ შედეგებთან მიმართებითაც. (იხ. პუნქტები გ14-გ15)

11. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, არსებითია თუ არა შეუსწორებელი უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლიობაში. ამისათვის აუდიტორმა უნდა განიხილოს:

    ა) უზუსტობების სიდიდე და ხასიათი, როგორც კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან ახსნა-განმარტებებთან მიმართებით, ასევე მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, ასევე კონკრეტული გარემოებები, რომლებშიც უზუსტობა განხორციელდა; და (იხ. პუნქტები გ16-გ22, გ24-გ25);

    ბ) წინა პერიოდების შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა შესაფერისი კატეგორიის ოპერაციებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე ან ახსნა-განმარტებებზე და მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პუნქტი გ23)

---

3. ასს 260 (გადასინჯული) - *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“*, მე-7 პუნქტი.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

12. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია შეუსწორებელი უზუსტობებისა და იმის შესახებ, რა გავლენა შეიძლება იქონიოს ამ უზუსტობებმა, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, აუდიტორის დასკვნაში მოცემულ აუდიტორის მოსაზრებაზე, თუ ამას არ კრძალავს რომელიმე კანონი ან ნორმატიული აქტი.[4] აუდიტორის საინფორმაციო წერილში არსებითი ხასიათის შეუსწორებელი უზუსტობები ცალ-ცალკე უნდა იყოს იდენტიფიცირებული. აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს შეუსწორებელი უზუსტობების გასწორება. (იხ. პუნქტები გ26-გ28)

13. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ასევე უნდა აცნობოს წინა პერიოდების შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა შესაფერისი კატეგორიის ოპერაციებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე ან ახსნა-განმარტებებზე და მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ოფიციალური წერილი

14. აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილი ხელმძღვანელობისაგან და, სადაც ეს შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან იმის შესახებ, დარწმუნებულნი არიან თუ არა, რომ შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, ცალ-ცალკე ან ერთობლიობაში, არსებითი არ არის მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით. ამგვარი მუხლების მოკლე მიმოხილვა თვითონ წერილში უნდა იყოს მოცემული, ან დაერთვოდეს ოფიციალურ წერილს. (იხ. პუნქტი გ29)

დოკუმენტაცია

15. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა აჩვენოს:[5] (იხ. პუნქტი გ30)

    ა) სიდიდე, რომლის ქვემოთ უზუსტობები მიიჩნევა აშკარად ტრივიალურად; (მე-5 პუნქტი)

    ბ) აუდიტის პროცესში დაგროვილი ყველა უზუსტობა და გასწორდა თუ არა ისინი; (პუნქტები მე-5, მე-8 და მე-12) და

---

4. იხ. სქოლიო 3.

5. ასს 230 - „*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

გ) აუდიტორის დასკვნები იმის შესახებ, არსებითია თუ არა შეუსწორებელი უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული და თავისი დასკვნის დამამტკიცებელი არგუმენტები (მე-11 პუნქტი).

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

უზუსტობის განმარტება (იხ. პუნქტი 4(ა))

გ1. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს:

ა) იმ მონაცემების არასწორად შეგროვებით ან დამუშავებით, საიდანაც ფინანსური ანგარიშგება მზადდება;

ბ) თანხის ან ახსნა-განმარტების ინფორმაციის გამოტოვებით, მათ შორის, არაადეკვატური ან არასრულყოფილი ახსნა-განმარტებებით, ასევე ისეთი ახსნა-განმარტების გამოტოვებით, რომელიც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის გარკვეული საფუძვლებით გათვალისწინებული ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნების მისაღწევად კონკრეტულ გარემოებებში; [6]

გ) ფაქტების უგულებელყოფით ან აშკარა არასწორი ინტერპრეტაციით განპირობებული არასწორი სააღრიცხვო შეფასებით;

დ) ხელმძღვანელობის მსჯელობით სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ, რასაც აუდიტორი მართებულად არ მიიჩნევს, ან ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევითა და გამოყენებით, რომელსაც აუდიტორი მიზანშეუწონლად მიიჩნევს.

ე) ინფორმაციის არასწორი კლასიფიკაციის, აგრეგირების ან დეზაგრეგირების შედეგად; და

ვ) სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის - ისეთი ახსნა-განმარტების გამოტოვებით, რაც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების

6. მაგალითად, ფასს 7-ის - *„ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“* - 42თ პუნქტში აღნიშნულია: `საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს ნებისმიერი დამატებითი ინფორმაცია, რომლის გამჟღავნებასაც აუცილებლად მიიჩნევს პუნქტში აღწერილი ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნების მისაღწევად.…~

სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, იმ ახსნა-განმარტებების დამატებით, რაც სპეციალურად მოითხოვება ამ საფუძვლებით. [7]

თაღლითობის შედეგად გამოწვეული უზუსტობების მაგალითები განხილულია ასს 240-ში.[8]

გამოვლენილი უზუსტობების დაგროვება (იხ. მე-5 პუნქტი)

„აშკარად ტრივიალური~

გ2. წინამდებარე ასს-ის მე-5 პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დააგროვოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ისეთი უზუსტობები, რომლებიც აშკარად ტრივიალური არ არის. ცნება „აშკარად ტრივიალური~ არ არის „არ არის არსებითი~ ცნების სინონიმი. უზუსტობები, რომლებიც აშკარად ტრივიალურია, სრულიად განსხვავებული იქნება (უფრო პატარა) სიდიდის მიხედვით, ან სრულიად განსხვავებული იქნება თავისი ბუნებით იმ უზუსტობებისგან, რომლებიც მიიჩნევა არსებითად და, ამავე დროს, აშკარად უმნიშვნელო იქნება, ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული და ასევე ნებისმიერი კრიტერიუმის მიხედვით, როგორიცაა სიდიდე, ხასიათი ან გარემოებები. როდესაც გაურკვეველია, ერთი ან მეტი მუხლი არის თუ არა აშკარად ტრივიალური, ასეთი უზუსტობა არ მიიჩნევა აშკარად ტრივიალურად.

უზუსტობები ინდივიდუალურ ანგარიშგებებში

გ3. აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს სიდიდე, რომლის ქვემოთ ინდივიდუალურ ანგარიშგებაში თანხების უზუსტობა მიიჩნევა აშკარად ტრივიალურად. ასეთი უზუსტობების დაგროვება აუცილებელი არ იქნება, რადგან აუდიტორი ვარაუდობს, რომ ამგვარი თანხების ჯამური სიდიდე არსებით გავლენას არ მოახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, ის უზუსტობები, რომლის სიდიდე აუდიტორის მიერ დადგენილ ზღვრულ სიდიდეს გადააჭარბებს, დაგროვდება მოცემული ასს-ის მე-5 პუნქტის შესაბამისად. გარდა ამისა, გარკვეულ თანხებთან დაკავშირებული უზუსტობები შეიძლება არ იყოს აშკარად ტრივიალური, მათი ხასიათის ან გარემოებების

---

7. მაგალითად, ფასს სტანდარტები მოითხოვს, რომ სუბიექტმა უზრუნველყოს დამატებითი განმარტებითი ინფორმაციის მიწოდება, როდესაც ფასს სტანდარტების კონკრეტული მოთხოვნები საკმარისი არ არის იმისათვის, რომ მომხმარებელმა აღიქვას ცალკეული ოპერაციის, სხვა მოვლენებისა და პირობების გავლენა საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობასა და ფინანსურ შედეგებზე (ბასს 1 - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*, პუნქტი 17(გ)).

8. ასს 240 - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით~*, პუნქტები გ1-გ7.

კრიტერიუმის მიხედვით. ასეთ შემთხვევაში, ეს უზუსტობებიც დაგროვდება ამ ასს-ის მე-5 პუნქტის შესაბამისად.

უზუსტობები ახსნა-განმარტებებში

გ4. შესაძლებელია, რომ ახსნა-განმარტებებში არსებული უზუსტობებიც იყოს აშკარად ტრივიალური, ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული და ასევე ნებისმიერი კრიტერიუმის მიხედვით, როგორიცაა სიდიდე, ხასიათი ან გარემოებები. ანალოგიურად დაგროვდება ახსნა-განმარტებების ისეთი უზუსტობებიც, რომლებიც არ არის აშკარად ტრივიალური, რაც აუდიტორს დაეხმარება ამგვარი უზუსტობების გავლენის შეფასებაში შესაბამის ახსნა-განმარტებებსა და მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე. წინამდებარე ასს-ის გ17 პუნქტში მოყვანილია მაგალითები, როდის შეიძლება არსებითი იყოს ხარისხობრივ ახსნა-განმარტებებში არსებული უზუსტობები.

უზუსტობების დაგროვება

გ5. შეუძლებელია გ3-გ4 პუნქტების შესაბამისად დაგროვილი, მუხლის ხასიათის ან გარემოებებით განპირობებული უზუსტობების დაჯამება, თანხების უზუსტობების მსგავსად. მიუხედავად ამისა, მოცემული ასს-ის მე-11 პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ამგვარი უზუსტობები შეაფასოს ცალ-ცალკე და აგრეგირებულად (ე.ი. სხვა უზუსტობებთან ერთად), რათა დაადგინოს, არის თუ არა ისინი არსებითი.

გ6. როდესაც აუდიტორი აფასებს აუდიტის დროს დაგროვილი უზუსტობების გავლენას და ამის შესახებ აცნობებს ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, უმჯობესი იქნება, თუ ის გამიჯნავს ფაქტობრივ უზუსტობებს, მსჯელობით განპირობებულ უზუსტობებსა და პროგნოზირებულ უზუსტობებს.

- ფაქტობრივი ისეთი უზუსტობებია, რომელთა არსებობის შესახებ ეჭვი არ არსებობს;
- მსჯელობით განპირობებული უზუსტობა არის განსხვავება, რომელიც წარმოიშობა ხელმძღვანელობის მსჯელობიდან და მიღებული გადაწყვეტილებებიდან, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მუხლების აღიარებას, შეფასებას, წარდგენასა და ახსნა-განმარტებას (მათ შორის, ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას, რომელსაც აუდიტორი დაუსაბუთებლად ან მიზანშეუწონლად მიიჩნევს;
- პროგნოზირებული ისეთი უზუსტობებია, რომლებიც წარმოადგენს გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების აუდიტორისეულ საუკეთესო შეფასებას, რომელიც გულისხმობს აუდი-

ტორულ შერჩევით ერთობლიობაში გამოვლენილი უზუსტობების გავრცელებას იმ გენერალურ ერთობლიობაზე, საიდანაც შედგენილი იყო შერჩევითი ერთობლიობა. სახელმძღვანელო მითითებები პროგნოზირებული უზუსტობების განსაზღვრისა და მათი შედეგების შესახებ მოცემულია ასს 530-ში.[9]

აუდიტის მსვლელობისას გამოვლენილი უზუსტობების განხილვა
(იხ. პუნქტები მე-6-7)

გ7. უზუსტობა შეიძლება არ იყოს იზოლირებული მოვლენა. მაგალითად, როდესაც აუდიტორი დაადგენს, რომ უზუსტობა შიდა კონტროლის ჩაშლამ განაპირობა, ან სუბიექტის მიერ მიზანშეუწონელი დაშვებების, ან შეფასების მეთოდების გამოყენებამ, ეს იმას ნიშნავს, რომ შეიძლება სხვა უზუსტობებიც არსებობდეს.

გ8. თუ აუდიტის პროცესში დაგროვილი უზუსტობების ჯამური სიდიდე მიესადაგება ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრულ არსებითობას, შეიძლება არსებობდეს მისაღებ დაბალ დონეზე უფრო დიდი რისკი იმისა, რომ გამოუვლენელმა პოტენციურმა უზუსტობებმა, აუდიტის პროცესში დაგროვილი უზუსტობების ჯამურ სიდიდესთან ერთად, შეიძლება გაადაჭარბოს არსებითობას. გამოუვლენელი უზუსტობების არსებობა შეიძლება განაპირობოს შერჩევის რისკისა და არაშერჩევითი რისკის არსებობამ.[10]

გ9. აუდიტორს უფლება აქვს ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს რომელიმე კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის ან ახსნა-განმარტების შემოწმება, რათა ხელმძღვანელობამ გაარკვიოს აუდიტორის მიერ გამოვლენილი უზუსტობის წარმოშობის მიზეზი, ასევე მოსთხოვოს პროცედურების ჩატარება, რათა ხელმძღვანელობამ განსაზღვროს ფაქტობრივი უზუსტობის სიდიდე მოცემული კატეგორიის ოპერაციებში, ანგარიშის ნაშთში ან ახსნა-განმარტებაში და სათანადოდ გაასწოროს ფინანსური ანგარიშგება. მაგალითად, აუდიტორმა ამის გაკეთება შეიძლება მოითხოვოს აუდიტორულ შერჩევით ერთობლიობაში გამოვლენილი უზუსტობების მთლიან გენერალურ ერთობლიობაზე გავრცელების შემდეგ, საიდანაც შეადგინა შერჩევითი ერთობლიობა.

---

9. ასს 530 - *„აუდიტორული შერჩევა“*, პუნქტები მე-14-15.

10. ასს 530, პუნქტი 5(გ)-(დ)

ინფორმირება და უზუსტობების გასწორება (იხ. პუნქტები მე-8-9)

გ10. სათანადო დონის ხელმძღვანელობისთვის უზუსტობების შესახებ ინფორმაციის დროული მიწოდება მნიშვნელოვანია, ვინაიდან ეს ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს განსაზღვროს, მცდარია თუ არა მოცემული კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები და ახსნა-განმარტებები, აცნობოს აუდიტორს, თუ არ ეთანხმება მას და გაატაროს სათანადო ზომა, საჭიროების შემთხვევაში. ჩვეულებრივ, ხელმძღვანელობის სათანადო დონე იქნება ის ხელმძღვანელი პირები, ვისაც აკისრია უზუსტობების შეფასების პასუხისმგებლობა და აქვს სათანადო ზომების გატარების უფლებამოსილება.

გ11. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საეჭვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო აწარმოებს, მათ შორის სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

გ12. ხელმძღვანელობის მიერ ყველა უზუსტობის გასწორება, მათ შორის ისეთის, რომელთა შესახებაც აუდიტორმა აცნობა, ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს სწორად აწარმოოს ბუღალტრული ჩანაწერები და წიგნები და შეამციროს მომავალი ფინანსური ანგარიშგებების არსებითი უზუსტობის რისკი, რასაც განაპირობებს წინა პერიოდების არაარსებითი შეუსწორებელი უზუსტობების საერთო გავლენა.

გ13. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, მომზადებული და წარდგენილი არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ამგვარი შეფასება მოიცავს სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის, მათ შორის ხელმძღვანელობის მსჯელობის შესაძლო მიკერძოებულობის[11] ნიშ-

[11] ასს 700 (გადასინჯული), მე-12 პუნქტი.

ნების თვისებრივი (ხარისხობრივი) ასპექტების განხილვას, რაზედაც გავლენას მოახდენს აუდიტორის ინფორმირებულება იმ მიზეზების შესახებ, რის გამოც ხელმძღვანელობა შეიძლება არ ასწორებდეს უზუსტობებს.

შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასება (იხ. პუნქტები მე-10-11)

გ14. აუდიტორის მიერ ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრული არსებითობა ხშირად ეყრდნობა სუბიექტის ფინანსური შედეგების წინასწარ შეფასებებს, რადგან ჯერ შეიძლება ცნობილი არ იყოს ფაქტობრივი შედეგები. ამგვარად, სანამ აუდიტორი შეაფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენას, შეიძლება აუცილებელი იყოს ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრული არსებითობის დონის შესწორება, ფაქტობრივ ფინანსურ შედეგებზე დაყრდნობით.

გ15. ასს 320-ში განმარტებულია, რომ აუდიტის მსვლელობისას, მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრული არსებითობა (და, სადაც ეს შესაფერისია, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისთვის განსაზღვრული არსებითობის დონე ან დონეები) შესწორდება იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია, რომელიც თუ ადრე ეცოდინებოდა აუდიტორს, თავდაპირველად სხვა სიდიდის (სიდიდეების) არსებითობას განსაზღვრავდა.[12] ამგვარად, არსებითობის დონის მნიშვნელოვანი შესწორება აუდიტორმა, სავარაუდოდ, იქამდე უნდა გააკეთოს, სანამ შეაფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენას. თუმცა, თუ აუდიტორის მიერ ასს 320-ის შესაბამისად ხელახლა განსაზღვრული არსებითობის დონე (იხ. წინამდებარე სტანდარტის მე-10 პუნქტი) უფრო ნაკლები სიდიდის (სიდიდეების) იქნება, მაშინ აუდიტორმა ხელახლა უნდა განიხილოს სამუშაო არსებითობისა და დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რათა შეკრიბოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებსაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება.

გ16. თითოეული თანხის უზუსტობა ცალ-ცალკე განიხილება, რათა აუდიტორმა შეაფასოს მისი გავლენა შესაფერისი კატეგორიის ოპერაციებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე ან ახსნა-განმარტებებზე, მათ შორის, ხომ არ გადააჭარბა ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისთვის არსებითობის დონემ.

12. ასს 320, მე-12 პუნქტი.

გ17. გარდა ამისა, აუდიტორი ცალკ-ცალკე იხილავს ხარისხობრივ ახსნა-განმარტებასთან დაკავშირებულ თითოეულ ინდივიდუალურ უზუსტობას, რათა შეაფასოს მისი გავლენა შესაბამის ახსნა-განმარტებაზე (ახსნა-განმარტებებზე), ასევე მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე. იმის დადგენა, ხარისხობრივ ახსნა-განმარტებასთან დაკავშირებული უზუსტობა (უზუსტობები) არის თუ არა არსებითი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებისა და სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. ქვემოთ განხილულია ისეთი უზუსტობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება არსებითი იყოს:

- ისეთი ინფორმაციის არასწორი ან არასრულყოფილი აღწერა, რომელიც ეხება სადაზღვევო და საბანკო სექტორის სუბიექტების კაპიტალის მართვის მიზნებს, პოლიტიკასა და პროცესებს;
- ინფორმაციის გამოტოვება ისეთი მოვლენების ან გარემოებების შესახებ, რომელიც იწვევს გაუფასურების ზარალის აღიარებას (მაგალითად, ლითონზე მოთხოვნის მნიშვნელოვანი ხანგრძლივი დაცემა) სამთო-მომპოვებელი დარგის სუბიექტებში;
- ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების, სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგების ან ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მნიშვნელოვან მუხლთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკის არასწორად აღწერა;
- სავალუტო კურსის მგრძნობელობის არაადეკვატურად დახასიათება საერთაშორისო სავაჭრო საქმიანობით დაკავებულ სუბიექტებში.

გ18. იმის დასადგენად, მუხლის შეუსწორებელი უზუსტობები არის თუ არა არსებითი უზუსტობის ხასიათის მიხედვით, როგორც ეს მოითხოვება წინამდებარე ასს-ის მე-11 პუნქტით, აუდიტორი განიხილავს თანხებთან და ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებულ შეუსწორებელ უზუსტობებს. ამგვარი უზუსტობები არსებითი შეიძლება იყოს ინდივიდუალურად, ან სხვა უზუსტობებთან ერთობლიობაში. მაგალითად, ახსნა-განმარტებებში გამოვლენილი უზუსტობებისთვის აუდიტორს შეუძლია განიხილოს:

ა) გამოვლენილი შეცდომები პერმანენტული ხასიათისაა თუ ყოვლისმომცველი;

ბ) ერთსა და იმავე საკითხთან ხომ არ არის დაკავშირებული რამდენიმე უზუსტობა და ისინი, ერთობლიობაში, ხელს ხომ არ შეუშლის მომხმარებლებს ამ საკითხის გაგებაში.

დაგროვილი უზუსტობების ამგვარი გაანალიზება აუდიტორს ასევე გამოადგება ფინანსური ანგარიშგების შესაფასებლად ასს 700-ის (გადასინჯული) 13(დ) პუნქტის შესაბამისად. აღნიშნული პუნქტის მიხედვით აუდიტორმა უნდა განიხილოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მთლიანი სურათი ხომ არ დაამახინჯა ისეთი ინფორმაციის ჩართვამ, რომელიც შესაბამისი არ არის, ან ხელს უშლის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული საკითხების სათანადოდ გაგებას.

გ19. თუ ინდივიდუალური უზუსტობა არსებითად მიიჩნევა, ნაკლებად სარწმუნოა, რომ ის გადაიფაროს სხვა უზუსტობებით. მაგალითად, თუ ამონაგები არსებითად არის გადიდებული, მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარი იქნება მაშინაც კი, თუ შემოსავლებში დაშვებული უზუსტობის გავლენა ხარჯების ეკვივალენტური შემცირებით მთლიანად იქნება გადაფარული. უზუსტობები შეიძლება გადაფარული იყოს ერთი და იმავე ანგარიშის ნაშთის, ან ოპერაციების კატეგორიის ფარგლებში; ამასთან, რისკი იმისა, რომ იარსებებს სხვა გამოუვლენელი უზუსტობებიც, იქამდე განიხილება, სანამ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არაარსებითი უზუსტობების ურთიერთგადაფარვა ხდება.[13]

გ20. იმის დასადგენად, კლასიფიკაციაში დაშვებული უზუსტობა არსებითია თუ არა, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ხარისხობრივი მოსაზრებები, მაგალითად კლასიფიკაციაში დაშვებული უზუსტობის გავლენა ვალზე ან სხვა სახელშეკრულებო დებულებებზე, ფინანსური ანგარიშგების ინდივიდუალურ ძირითად მუხლზე ან ქვეჯგუფურ თანხაზე, ან ძირითად კოეფიციენტებზე. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება აუდიტორმა დაასკვნას, რომ კლასიფიკაციაში დაშვებული უზუსტობა არსებითი არ არის მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, მიუხედავად იმისა, რომ ის შეიძლება აღემატებოდეს სხვა უზუსტობების მიმართ გამოყენებულ არსებითობის დონეს ან დონეებს. მაგალითად, ბალანსის ძირითადი მუხლების არასწორი კლასიფიკაცია აუდიტორმა შეიძლება არ მიიჩნიოს არსებითად მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, როდესაც არასწორად კლასიფი-

13. ერთი და იმავე ანგარიშის ნაშთში ან ოპერაციების კატეგორიაში არსებული არაარსებითი უზუსტობების რაოდენობის დასადგენად შეიძლება აუდიტორს დასჭირდეს არსებითი უზუსტობის რისკის ხელახლა შეფასება მოცემული ანგარიშის ნაშთის ან მოცემული კატეგორიის ოპერაციებისთვის.

ცირებული თანხა მცირეა ბალანსის შესაბამისი მუხლების სიდიდეებთან მიმართებით და არასწორი კლასიფიკაცია გავლენას არ ახდენს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაზე ან ძირითად კოეფიციენტებზე.

გ21. ზოგიერთ უზუსტობასთან დაკავშირებული გარემოებების გამო, აუდიტორმა შეიძლება ისინი არსებითად მიიჩნიოს, ცალ-ცალკე აღებული ან აუდიტის მსვლელობისას დაგროვილ სხვა უზუსტობებთან ერთად მაშინაც კი, თუ მათი სიდიდე მცირეა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ არსებითობის დონესთან შედარებით. აუდიტორის ამგვარ შეფასებაზე გავლენას ახდენს ის ხარისხი, რა ხარისხითაც უზუსტობა:

- გავლენას ახდენს მარეგულირებელი მოთხოვნების შესრულებაზე;
- გავლენას ახდენს ვალის ან სხვა სახელშეკრულებო შეთანხმებებზე;
- დაკავშირებულია სააღრიცხვო პოლიტიკის არასწორად შერჩევასთან ან გამოყენებასთან, რაც არსებით გავლენას არ ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგრამ, სავარაუდოდ, არსებით გავლენას იქონიებს მომავალი პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- ნიღბავს შემოსავლების ცვლილებას ან სხვა ტენდენციებს, კერძოდ, საერთო ეკონომიკურ და დარგობრივ პირობებთან მიმართებით;
- გავლენას ახდენს იმ კოეფიციენტებზე, რომლებიც გამოიყენება სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის, ოპერაციების შედეგების ან ფულადი ნაკადების შესაფასებლად;
- გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ სეგმენტურ ინფორმაციაზე (მაგალითად, საკითხის მნიშვნელობა სეგმენტის ან სუბიექტის ბიზნესის სხვა ნაწილთან მიმართებით, რომელიც მიჩნეულ იქნა, რომ მნიშვნელოვან როლს თამაშობს სუბიექტის ოპერაციებში ან მოგებიანობის დონეში);
- ზემოქმედებს ხელმძღვანელობის ანაზღაურების ზრდაზე, მაგალითად იმით, რომ პრემიების ან სხვა ჯილდოების გაცემის მოთხოვნები შესრულებულია;
- აუდიტორის აზრით, მნიშვნელოვანია, მომხმარებლებისათვის ადრე მიწოდებული ინფორმაციიდან, მაგალითად, შემოსავლების პროგნოზის შესახებ, გამომდინარე;
- უკავშირდება ისეთ მუხლებს, რომლებთანაც სხვა კონკრეტული მხარეებია დაკავშირებული (მაგალითად დაკავშირებული არიან

თუ არა გარიგებაში მონაწილე გარე მხარეები სუბიექტის ხელმძღვანელობის წარმომადგენლებთან);

- გამოტოვებულია ინფორმაცია, რომლის გამჟღავნებაც სპეციალურად არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, მაგრამ, რომელიც, აუდიტორის აზრით, მნიშვნელოვანია მომხმარებლებისათვის, იმ თვალსაზრისით, რომ წარმოდგენა შეიქმნან სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე, მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე ან ფულად ნაკადებზე;

- გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზე, რომელიც წარმოდგენილი იქნება სუბიექტის წლიურ ანგარიშში (მაგალითად, ინფორმაცია, რომელიც შესული იქნება „ხელმძღვანელობის ანალიტიკურ ანგარიშში~, ან „ოპერატიულ და ფინანსურ მიმოხილვაში~), რაც, გონივრულ ფარგლებში, გავლენას იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. ასს 720 (გადასინჯული)[14] ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით.

ზემოთ განხილული გარემოებები მხოლოდ მაგალითებია; ყველა მათგანი არ იარსებებს ყველა აუდიტში, არც მაგალითების ჩამონათვალია სრულყოფილი. ამასთან, რომელიმე ზემოთ განხილული სიტუაციის არსებობა არ ნიშნავს იმას, რომ აუდიტორი ყოველთვის დაასკვნის, რომ უზუსტობა არსებითია.

გ22. ასს 240-ში[15] ახსნილია, როგორ უნდა განიხილოს აუდიტორმა ისეთი უზუსტობის შედეგები აუდიტის სხვა ასპექტებთან კავშირში, რომელიც გამოწვეულია, ან შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით, თუნდაც უზუსტობის სიდიდე არ იყოს არსებითი ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით. კონკრეტულ გარემოებებში, ახსნა-განმარტებებში არსებული უზუსტობებიც შეიძლება თაღლითობის მიმანიშნებელი იყოს და შეიძლება გამოწვეული იყოს მაგალითად:

- შეცდომაში შემყვანი ახსნა-განმარტებებით, რაც, თავის მხრივ, გამოწვეულია ხელმძღვანელობის მიკერძოებული მსჯელობითა და მიღებული გადაწყვეტილებით; ან

- ახსნა-განმარტებების მრავალჯერ დუბლირებით ან უშინაარსო, უსაგნო ახსნა-განმარტებებით, რომლის მიზანია ფინანსურ

14. ასს 720 (გადასინჯული) – *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით~.*

15. ასს 240, 36-ე პუნქტი.

ანგარიშგებაში ასახული საკითხების სათანადოდ გაგების ხელშეშლა.

ოპერაციების კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებთან და ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებული უზუსტობების განხილვისას აუდიტორი მოქმედებს პროფესიული სკეპტიციზმით ასს 200-ის შესაბამისად.[16]

გ23. წინა პერიოდებთან დაკავშირებული შეუსწორებელი არაარსებითი უზუსტობების კუმულაციური ეფექტი შეიძლება იმაში გამოიხატოს, რომ არსებით გავლენას მოახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. არსებობს სხვადასხვა მიღებული მიდგომა, რომელსაც აუდიტორი იყენებს ამგვარი შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. შეფასებისთვის ერთი და იმავე მიდგომის გამოყენება უზრუნველყოფს სხვადასხვა პერიოდის შედეგების თავსებადობას.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ24. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში, აუდიტორის შეფასებაზე, უზუსტობა არსებითია თუ არა, შეიძლება გავლენას ახდენდეს ასევე კანონით, სხვა ნორმატიული აქტით ან სხვა უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დადგენილი აუდიტორის პასუხისმგებლობა, რომელიც ითვალისწინებს ანგარიშის წარდგენას სპეციფიკურ საკითხებზე, მაგალითად თაღლითობაზე.

გ25. გარდა ამისა, აუდიტორის შეფასებაზე, ესა თუ ის მუხლი, თავისი ბუნებით, არსებითია თუ არა, შეიძლება გავლენას ახდენდეს ისეთი საკითხებიც, როგორიცაა საზოგადოებრივი ინტერესი, ანგარიშვალდებულება, პატიოსნება და საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვის ეფექტური ზედამხედველობის უზრუნველყოფა. ეს მოსაზრება განსაკუთრებით შეეფერება მუხლებს, რომლებიც დაკავშირებულია კანონის, სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნების ან სხვა ნორმების დაცვასთან.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ. მე-12 პუნქტი)

გ26. თუ უზუსტობების შესახებ ინფორმაცია მიეწოდა პირს (პირებს), ხელმძღვანელი პერსონალის რანგში და იმავე პირებს პასუხისმგებლობა აკისრიათ სუბიექტის მართვაზეც, საჭირო არ არის იმავე

16. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

საკითხებზე იმავე პირთა ინფორმირება მმართველი პერსონალის რანგში. თუმცა, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირის (პირების) ინფორმირებით სათანადოდ იქნება ინფორმირებული ყველა სხვა პირიც, ვისაც, სხვა შემთხვევაში, აუდიტორი ინფორმაციას მიაწვდიდა მმართველი პერსონალის რანგში.[17]

გ27. როდესაც დიდი რაოდენობის არაარსებითი შეუსწორებელი უზუსტობები არსებობს, აუდიტორს უფლება აქვს, ინფორმაცია მიაწოდოს შეუსწორებელი უზუსტობების რაოდენობისა და მათი საერთო გავლენის შესახებ, ნაცვლად დეტალური ინფორმაციისა თითოეულ ინდივიდუალურ შეუსწორებელ უზუსტობაზე.

გ28. ასს 260 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან მოითხოვოს ოფიციალური წერილი იმ საკითხებზე, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიაწოდა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს (იხ. წინამდებარე ასს-ის მე-14 პუნქტი).[18] აუდიტორი კონკრეტული სიტუაციისა და უზუსტობის სიდიდისა და ხასიათის გათვალისწინებით, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად, იხილავს უზუსტობების შესწორებაზე უარის მიზეზებს და ამ სიტუაციის შესაძლო გავლენას მომავალ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ოფიციალური წერილი (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ29. ვინაიდან ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მოითხოვს, რომ ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეასწორონ ფინანსური ანგარიშგება არსებითი უზუსტობების გასწორების გასათვალისწინებლად, აუდიტორს ევალება, მათ მოსთხოვოს ოფიციალური წერილი შეუსწორებელი უზუსტობების შესახებ. ზოგ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობა და, სადაც ეს შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეიძლება დარწმუნებულები არ იყვნენ, რომ ზოგიერთი შეუსწორებელი უზუსტობა უზუსტობაა. ამის გამო, მათ შეუძლიათ ოფიციალურ წერილს დაამატონ შემდეგი ტექსტი: „ჩვენ არ ვეთანხმებით, რომ მუხლები და უზუსტობებია, რადგან [მიზეზების აღწერა]~. თუმცა, ამგვარი ოფიციალური წერილის მოპოვება აუდიტორს არ ანთავისუფლებს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შესახებ დასკვნის გამოტანის აუცილებლობისგან.

---

17. ასს 260 (გადასინჯული), მე-13 პუნქტი.

18. ასს 260 (გადასინჯული), მე-16 (გ)(ii) პუნქტი.

დოკუმენტაცია (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ30. შეუსწორებელი უზუსტობების შესახებ აუდიტორის დოკუმენტაციამ უნდა მოიცვას:

ა) შეუსწორებელი უზუსტობების საერთო გავლენის განხილვა;

ბ) იმის შეფასება, გადააჭარბა თუ არა კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისათვის განსაზღვრულმა არსებითობის დონემ ან დონეებმა; და

გ) შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასება ძირითად კოეფიციენტებზე ან ტენდენციებზე და იურიდიულ, მარეგულირებელ და სახელშეკრულებო მოთხოვნებზე (მაგალითად, სესხის ხელშეკრულების პირობები).

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 500

აუდიტის მტკიცებულება

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 500-ის მოქმედების სფერო 1-2

ძალაში შესვლის თარიღი 3

მიზანი 4

განმარტებები 5

მოთხოვნები

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები 6

ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით 7-9

მუხლების შერჩევა ტესტირებისათვის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტირული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად 10

აუდიტის მტკიცებულებების შეუსაბამობა, ან ეჭვი აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობაზე 11

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები გ1-გ25

ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით გ26-გ52

მუხლების შერჩევა ტესტირებისათვის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გ53-გ57

აუდიტის მტკიცებულებების შეუსაბამობა, ან ეჭვი აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობაზე გ58

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 500 - „*აუდიტის მტკიცებულება*“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“ - ერთად.

შესავალი

ასს 500-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) განმარტავს, რას წარმოადგენს აუდიტის მტკიცებულება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში და ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რათა შეძლოს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა, რომელსაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება.

2. წინამდებარე ასს ეხება აუდიტის პროცესში შეკრებილ ყველა სახის აუდიტის მტკიცებულებას, სხვა ასს-ები ეხება აუდიტის კონკრეტულ ასპექტებს (მაგალითად, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[1]), კონკრეტულ საკითხთან დაკავშირებით მოსაპოვებელ აუდიტის მტკიცებულებებს (მაგალითად, ასს 570 (გადასინჯული)[2]), აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად საჭირო სპეციფიკურ პროცედურებს (მაგალითად ასს 520[3]) და იმის შეფასებას, მოპოვებული აქვს თუ არა აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები (ასს 200[4] და ასს 330[5]).

ძალაში შესვლის თარიღი

3. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

4. აუდიტორის მიზანია, ისეთი აუდიტის პროცედურები დაგეგმოს და ჩაატაროს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების შეკრების საშუალებას მისცემს, რათა შეძლოს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა, რომელსაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება.

---

1. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“*.
2. ასს 570 (გადასინჯული) - *„ფუნქციონირებადი საწარმო“*.
3. ასს 520 - *„ანალიზური პროცედურები“*.
4. ასს 200 - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“*.
5. ასს 330 - *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“*.

განმარტებები

5. მოცემული ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

ა) ბუღალტრული ჩანაწერები – პირველადი აღრიცხვის ბუღალტრული გატარებების ჩანაწერები და მათი მხარდამჭერი (პირველადი) დოკუმენტები, როგორიცაა ჩეკები და ელექტრონული წესით გადარიცხული სახსრების ამსახველი დოკუმენტები, ანგარიშ-ფაქტურები, ხელშეკრულებები, მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნები, საბუღალტრო გატარებები და ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული კორექტირებები, რომლებიც ასახული არ არის საბუღალტრო გატარებებში, აგრეთვე სხვადასხვა სახის სამუშაო ცხრილები (გაანგარიშებები) და ელექტრონული გამოთვლითი ცხრილები, რომლებიც საფუძვლად უდევს დანახარჯების განაწილებას, გამოთვლებს, შეჯერების მასალებსა და ახსნა-განმარტებებს;

ბ) შესაფერისობა (აუდიტის მტკიცებულების) - აუდიტის მტკიცებულების ხარისხის საზომი, რაც გვიჩვენებს, რამდენად რელევანტური და საიმედოა აუდიტის მტკიცებულება აუდიტორის დასკვნების დასასაბუთებლად, რომელსაც ეყრდნობა მისი მოსაზრება.

გ) აუდიტის მტკიცებულება - ყველანაირი ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს დასკვნების გამოსატანად, რომელსაც ეყრდნობა მისი აუდიტორული მოსაზრება. აუდიტის მტკიცებულება მოიცავს ბუღალტრულ ჩანაწერებში ასახულ ინფორმაციას, რომლებიც საფუძვლად უდევს ფინანსურ ანგარიშგებას, აგრეთვე სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც;

დ) გარე საინფორმაციო წყარო _ გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია, რომელიც გასცემს ინფორმაციას, რომელიც სუბიექტმა გამოიყენა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, ან მოიპოვა აუდიტორმა, როგორც აუდიტის მტკიცებულება, როდესაც ამგვარი ინფორმაცია შესაფერისია მომხმარებელთა ფართო წრეებისთვის გამოსაყენებლად. როდესაც ინფორმაციის მომწოდებელი ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია მოქმედებს, როგორც ხელმძღვანელობის ექსპერტი, მომსახურე ორგანიზაცია,[6] ან აუდიტორის ექსპერტი[7], ეს ფიზიკური პირი თუ ორგანიზაცია არ

6. ასს 402 _ *„აუდიტორული მოსაზრებები სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“*, მე-8 პუნქტი.

7. ასს 620 _ *„აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“*, მე-6 პუნქტი.

მიიჩნევა გარე საინფორმაციო წყაროდ ამ კონკრეტულ ინფორმაციასთან მიმართებით. (იხ. პუნქტები გ1ა-გ1გ)

დ) ხელმძღვანელობის ექსპერტი - ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია, რომელსაც ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტისგან განსხვავებულ რომელიმე კონკრეტულ სფეროში გააჩნია სპეციალური კვალიფიკაცია და გამოცდილება და ამ სფეროში ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს იყენებს სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას;

ე) საკმარისობა (აუდიტის მტკიცებულებების) - აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობის საზომი. საჭირო აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობაზე გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება და ასევე ამგვარი აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხი.

მოთხოვნები

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები

6. იმისათვის, რომ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს მოცემული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები. (იხ. პუნქტები გ5-გ29)

ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით

7. აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში, აუდიტორმა უნდა განიხილოს იმ ინფორმაციის რელევანტურობა და საიმედოობა, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტის მტკიცებულების სახით, მათ შორის გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაციის. (იხ. პუნქტები გ30-გ44)

8. თუ ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ არის მომზადებული ინფორმაცია, რომლის გამოყენებასაც აუდიტორი აპირებს აუდიტის მტკიცებულების სახით, აუდიტორმა, საჭიროებისამებრ, უნდა განსაზღვროს, ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს მნიშვნელობა აუდიტორის მიზნებისთვის. კერძოდ: (იხ. პუნქტები გ45-გ47)

ა) შეაფასოს ამ ექსპერტის კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა; (იხ. პუნქტები გ48-გ54)

ბ) გაერკვეს ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოში; და (იხ. პუნქტები გ55-გ58)

გ) შეაფასოს, შესაფერისია თუ არა ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო იმისათვის, რომ გამოიყენოს როგორც აუდიტის მტკიცებულება სათანადო მტკიცებასთან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტი გ59)

9. როდესაც აუდიტორი სუბიექტის მიერ მომზადებულ ინფორმაციას იყენებს, მან უნდა შეაფასოს, საკმარისად საიმედოა თუ არა ეს ინფორმაცია აუდიტორის მიზნებისთვის, ასევე, საჭიროების შემთხვევაში, მოცემულ კონკრეტულ გარემოებებში. ამისათვის, აუდიტორმა უნდა:

ა) მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები ამ ინფორმაციის სიზუსტისა და სისრულის შესახებ; და (იხ. პუნქტები გ60-გ61)

ბ) შეაფასოს, საკმარისად ზუსტი და დეტალიზებულია თუ არა ეს ინფორმაცია აუდიტორის მიზნებისთვის. (იხ. პუნქტი გ62)

მუხლების შერჩევა ტესტირებისათვის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად

10. როდესაც აუდიტორი გეგმავს კონტროლის ტესტებსა და ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტებს, მან ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად ისეთი მეთოდები უნდა განსაზღვროს, რომლებიც ეფექტური იქნება მოცემული აუდიტის პროცედურის მიზნის მისაღწევად. (იხ. პუნქტები გ63-გ67)

აუდიტის მტკიცებულებების შეუსაბამობა, ან ეჭვი აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობაზე

11. თუ:

ა) ერთი წყაროდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულება არ შეესაბამება სხვა წყაროდან მოპოვებულს; ან

ბ) აუდიტორს ეჭვი ეპარება იმ ინფორმაციის საიმედოობაში, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტის მტკიცებულების სახით,

აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, როგორ შეცვალოს ან დაამატოს აუდიტის პროცედურები პრობლემის გადასაჭრელად და განიხილოს მოცემული პრობლემის გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, აუდიტის სხვა ასპექტებზე. (იხ. პუნქტი გ68)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარე საინფორმაციო წყარო (იხ. პუნქტი 5(დ))

გ1. გარე საინფორმაციო წყარო შესაძლოა იყოს ფასების დამდგენი სპეციალიზებული სამსახური, სახელმწიფო ორგანიზაცია, ცენტრალური ბანკი ან აღიარებული საფონდო ბირჟა. მაგალითად, გარე საინფორმაციო წყაროდან შესაძლებელია შემდეგი ინფორმაციის მოპოვება:

- ფასები და ფასების დადგენასთან დაკავშირებული მონაცემები;
- მაკროეკონომიკური მონაცემები, როგორიცაა უმუშევრობისა და ეკონომიკური ზრდის დონეების სტატისტიკური და საპროგნოზო მონაცემები, ან მოსახლეობის აღწერის მონაცემები;
- საკრედიტო ისტორიის მონაცემები;
- დარგის სპეციფიკური მონაცემები, როგორიცაა გარკვეული მომპოვებელი დარგებისთვის გარემოს აღდგენის დანახარჯების ინდექსი, ან ინფორმაცია მაყურებელთა ან რეიტინგის შესახებ, რომელიც გამოიყენება გართობისა და დასვენების დარგში სარეკლამო ამონაგების განსაზღვრისთვის; და
- სიკვდილიანობის სტატისტიკური ცხრილები, რომლებიც გამოიყენება ვალდებულებების დასადგენად სიცოცხლის დაზღვევისა და საპენსიო უზრუნველყოფის სექტორებში.

გ2. შესაძლებელია, რომ ესა თუ ის კონკრეტული ინფორმაცია, გამოყენების თვალსაზრისით, უფრო შესაფერისი იყოს მომხმარებელთა ფართო წრეებისთვის და მასზე ნაკლებად შეეძლოს ზემოქმედება კონკრეტულ მომხმარებელს, თუ გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია ამ ინფორმაციას საზოგადოებას უფასოდ აწვდის, ან მომხმარებელთა ფართო წრეებისთვის ხელმისაწვდომს ხდის გარკვეული საზღაურის გადახდის სანაცვლოდ. იმის დასადგენად, კონკრეტული ინფორმაცია შესაფერისია თუ არა მომხმარებელთა ფართო წრეებისთვის გამოსაყენებლად, შესაძლოა აუცილებელი იყოს განსჯა სუბიექტის შესაძლებლობის გათვალისწინებით, გავლენა მოახდინოს ამ გარე საინფორმაციო წყაროზე.

გ3. გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია ამა თუ იმ კონკრეტულ ინფორმაციასთან მიმართებით ერთდროულად ვერ იქნება გარე საინფორმაციო წყარო და ხელმძღვანელობის ექსპერტი, ან მომსახურე ორგანიზაცია, ან აუდიტორის ექსპერტი.

გ4. ამასთან, გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია შესაძლოა მოქმედებდეს, მაგალითად როგორც ხელმძღვანელობის ექსპერტი, როდესაც მას აწვდის ინფორმაციის გარკვეულ ნაკრებს, მაგრამ შესაძლოა გამოდიოდეს გარე საინფორმაციო წყაროს როლში, როდესაც ინფორმაციის სხვადასხვანაირ ნაკრებს აწვდის. გარკვეულ გარემოებებში, შესაძლოა აუცილებელი იყოს პროფესიული განსჯა იმის დასადგენად, ესა თუ ის ფიზიკური პირი თუ ორგანიზაცია გარე საინფორმაციო წყაროს რანგში მოქმედებს ინფორმაციის ამა თუ იმ ნაკრებთან მიმართებით, თუ როგორც ხელმძღვანელობის ექსპერტი. სხვა შემთხვევაში, შესაძლოა განსხვავება აშკარად ჩანდეს. მაგალითად:

- გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია შესაძლოა ინფორმაციას იძლეოდეს უძრავი ქონების ფასების შესახებ, რომელიც, გამოყენების თვალსაზრისით, შესაფერისია მომხმარებელთა ფართო წრეებისთვის (მაგალითად, საყოველთაოდ ხელმისაწვდომი ინფორმაცია, რომელიც ეხება გარკვეულ გეოგრაფიულ რეგიონს) და უნდა მივიჩნიოთ გარე საინფორმაციო წყაროდ ინფორმაციის ამ ნაკრებთან მიმართებით. იგივე გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია შესაძლოა მოქმედებდეს ასევე როგორც ხელმძღვანელობის ან აუდიტორის ექსპერტი, თუ სპეციალურად, შეკვეთით შეფასებების შესახებ ინფორმაციას იძლევა სუბიექტის უძრავი ქონების პორტფელთან დაკავშირებით, რომელიც კონკრეტულად მიესადაგება ამ სუბიექტის ფაქტებსა და გარემოებებს;
- ზოგიერთი აქტუარული ორგანიზაცია აქვეყნებს სიკვდილიანობის სტატისტიკურ ცხრილებს საყოველთაო სარგებლობისთვის და როდესაც ამ ინფორმაციას სუბიექტი გამოიყენებს, როგორც წესი, იგი უნდა მიიჩნეოდეს გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებულ ინფორმაციად. ზოგიერთი აქტუარული ორგანიზაცია შესაძლოა იყოს ხელმძღვანელობის ექსპერტიც, სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც მიესადაგება ამ სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებს და განკუთვნილია რამდენიმე საპენსიო პროგრამის საპენსიო ვალდებულებების განსაზღვრაში ხელმძღვანელობის დასახმარებლად;
- გარე ფიზიკურ პირს ან ორგანიზაციას შესაძლოა გააჩნდეს ექსპერტული ცოდნა მოდელების გამოყენების სფეროში, ისეთი ფასიანი ქაღალდების სამართლიანი ღირებულებების შესაფასებლად, რომლისთვისაც არ არსებობს ემპირიული ბაზარი. თუ გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია ამ ექსპერ-

ტულ ცოდნას იყენებს კონკრეტულად სუბიექტისთვის ამა თუ იმ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად და შემდეგ ამ სამუშაოს ხელმძღვანელობა გამოიყენებს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, მაშინ ეს გარე ფიზიკური პირი თუ ორგანიზაცია, სავარაუდოდ, იქნება ხელმძღვანელობის ექსპერტი ამ ინფორმაციასთან მიმართებით. მეორე მხრივ, თუ გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია საზოგადოებას აწვდის მხოლოდ კერძო ოპერაციების ფასებს ან ფასებთან დაკავშირებულ მონაცემებს და სუბიექტი ამ ინფორმაციას იყენებს საკუთარ შეფასების მეთოდებში, ეს გარე ფიზიკური პირი თუ ორგანიზაცია, სავარაუდოდ, გარე საინფორმაციო წყარო იქნება ამგვარ ინფორმაციასთან მიმართებით;

- გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია შესაძლოა აქვეყნებდეს მომხმარებლების ფართო წრეებისთვის გამოსადეგ ინფორმაციას ამა თუ იმ დარგის რისკების ან პირობების შესახებ. თუ ამ ინფორმაციას სუბიექტი გამოიყენებს თავისი რისკების შესახებ გასამჟღავნებელი ინფორმაციის მოსამზადებლად (მაგალითად, ფასს 7-ის[8] მოთხოვნების შესასრულებლად), როგორც წესი, ამგვარი ინფორმაცია მიიჩნევა გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებულ ინფორმაციად. თუმცა, თუ ასეთივე ტიპის ინფორმაციის მომზადება სპეციალურად სუბიექტმა შეუკვეთა, რათა გარე ფიზიკური პირის ან ორგანიზაციის ექსპერტული ცოდნა გამოეყენებინა სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი რისკების შესახებ ინფორმაციის მოსამზადებლად, მაშინ, სავარაუდოდ, მიჩნევა, რომ გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია მოქმედებს, როგორც ხელმძღვანელობის ექსპერტი;
- გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია შესაძლოა თავის ექსპერტულ ცოდნას იყენებდეს ინფორმაციის მისაწოდებლად ბაზრის მიმდინარე და სამომავლო ტენდენციების შესახებ, რომელიც ხელმისაწვდომია და, გამოყენების თვალსაზრისით, შესაფერისია მომხმარებელთა ფართო წრეებისთვის. თუ ამ ინფორმაციას სუბიექტი გამოიყენებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში გამოსაყენებელი დაშვებების შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად, სავარაუდოდ, ამგვარი ინფორმაცია მიიჩნევა გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებულ ინფორმაციად. თუ ასეთივე ტიპის ინფორმაციის მომზადება სპეცია-

8. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი (ფასს) 7 – *„ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“.*

ლურად სუბიექტმა შეუკვეთა მიმდინარე და სამომავლო ტენდენციების შესახებ, რომელიც მიესადაგება ამ სუბიექტის კონკრეტულ ფაქტებსა და გარემოებებს, მაშინ, სავარაუდოდ, მიიჩნევა, რომ გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია მოქმედებს, როგორც ხელმძღვანელობის ექსპერტი.

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები
(იხ. მე-6 პუნქტი)

გ5. აუდიტის მტკიცებულებები აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრებისა და აუდიტორის დასკვნის განსამტკიცებლად. აუდიტის მტკიცებულებები, თავისი არსით, კუმულაციურია და მათი მოპოვება ხდება აუდიტის პროცესში ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად. თუმცა, შესაძლოა მოიცავდეს სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც, როგორიცაა, მაგალითად წინა პერიოდების აუდიტი (იმ პირობით, თუ აუდიტორმა შეაფასა, ამგვარი ინფორმაცია ისევ რელევანტური და საიმედო არის თუ არა, როგორც მიმდინარე პერიოდის აუდიტის მტკიცებულება.[9]), ან ინფორმაცია, რომელიც ფირმას მოპოვებული აქვს დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან გარიგებაზე დათანხმებასა და დამკვეთთან ურთიერთობის ან გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული პროცედურებიდან. გარდა ამისა, სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერებიც და სუბიექტის სხვა შიდა წყაროებიც აუდიტის მტკიცებულებების მნიშვნელოვანი წყაროა. სუბიექტის სხვა გარე და შიდა წყაროებთან ერთად, სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერებიც აუდიტის მტკიცებულებების მნიშვნელოვანი წყაროა. ინფორმაცია, რომლის გამოყენება აუდიტორს შეუძლია აუდიტის მტკიცებულების სახით, შეიძლება მომზადებული იყოს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ, ან მოპოვებული იყოს გარე საინფორმაციო წყაროდან. აუდიტის მტკიცებულებები მოიცავს როგორც ხელმძღვანელობის მტკიცებების მხარდამჭერ და დამადასტურებელ ინფორმაციას, ასევე ისეთ ინფორმაციასაც, რომელიც ეწინააღმდეგება ამ მტკიცებებს. გარდა ამისა, ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორი ინფორმაციის უქონლობასაც (მაგ., ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი ოფიციალური წერილის წარდგენაზე) იყენებს და, მაშასადამე, ესეც აუდიტის მტკიცებულებაა.

გ6. აუდიტორის სამუშაოს უდიდესი ნაწილი, რომელსაც ასრულებს თავისი მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, შედგება აუდიტის მტკიცებულებების შეკრებისა და შეფასების პროცესისგან. აუდიტის პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, გამო-

9. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-16 პუნქტი.

კითხვების გარდა, მოიცავს სხვა პროცედურებსაც: ინსპექტირებას, დაკვირვებას, დადასტურებას, ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული გამოთვლების ხელახლა ჩატარებას აუდიტორის მიერ, სუბიექტის ამა თუ იმ პროცედურის ხელახლა შესრულებას აუდიტორის მიერ და ანალიზურ პროცედურებს, უფრო ხშირად - ამ პროცედურების გარკვეულ კომბინაციას. მართალია, გამოკითხვამ შეიძლება მნიშვნელოვანი აუდიტის მტკიცებულებით უზრუნველყოს აუდიტორი და შეიძლება მტკიცებულება არსებით უზუსტობასაც ეხებოდეს, მაგრამ მარტო გამოკითხვების ჩატარება, როგორც წესი, ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს არსებითი უზუსტობის არარსებობის შესახებ, ვერც კონკრეტული მტკიცების დონეზე და ვერც კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ.

გ7. როგორც განმარტებულია ასს 200-ში,[10] აუდიტორი დასაბუთებულ რწმუნებას მაშინ მიაღწევს, როდესაც შეკრებს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს აუდიტორული რისკის (რაც არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ მოსაზრებას მაშინ, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია) შესამცირებლად მისაღებ დაბალ დონემდე.

გ8. აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა ურთიერთდაკავშირებული ცნებებია. საკმარისობა აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობის საზომია. აუდიტის მტკიცებულებების საჭირო რაოდენობაზე გავლენას ახდენს უზუსტობების რისკი (რაც უფრო დიდია შეფასებული რისკები, სავარაუდოდ, მით უფრო მეტი რაოდენობის აუდიტის მტკიცებულება არის საჭირო) და ასევე ამ მტკიცებულებების ხარისხი (რაც უფრო მაღალი ხარისხისაა აუდიტის მტკიცებულება, შესაძლოა უფრო ნაკლები რაოდენობის მტკიცებულებები იყოს საჭირო). თუმცა, აუდიტის მტკიცებულებების დაბალი ხარისხის კომპენსირება შესაძლოა ვერ მოხერხდეს შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობის გაზრდით.

გ9. შესაფერისობა აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხის საზომია. კერძოდ, აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხი იმით იზომება, რამდენად რელევანტური და საიმედოა ესა თუ ის აუდიტის მტკიცებულება იმ დასკვნების განსამტკიცებლად, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება. მტკიცებულების საიმედოობის ხარისხზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და ხასიათი და დამოკიდებულია კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელშიც მოპოვებულ იქნა.

---

10. ასს 200, მე-5 პუნქტი.

გ10. ასს 330 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეაფასოს და გადაწყვიტოს, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები.[11] იმის დადგენა, მოპოვებული აქვს თუ არა აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად და, მაშასადამე, შეუძლია თუ არა აუდიტორს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა, რომელიც საფუძვლად დაედება მის მოსაზრებას, პროფესიული განსჯის საგანია. ამასთან დაკავშირებით, ასს 200-ში განხილულია შემდეგი საკითხები: აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ფინანსური ანგარიშგების დროულობა და ბალანსი ინფორმაციის სარგებელსა და დანახარჯებს შორის, რაც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, როდესაც მსჯელობს, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები.

აუდიტის მტკიცებულებების წყაროები

გ11. აუდიტორი გარკვეულ აუდიტის მტკიცებულებებს კრებს ბუღალტრული ჩანაწერების ტესტირების მიზნით ჩატარებული აუდიტის პროცედურებით, მაგალითად ანალიზისა და მიმოხილვის ჩატარებით, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში შესრულებული პროცედურების ხელახლა შესრულებით, აგრეთვე მსგავსი და ერთი და იმავე ტიპის ინფორმაციის შეჯერებით. ამგვარი აუდიტის პროცედურების ჩატარებით აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ ბუღალტრული ჩანაწერები ერთმანეთთან თავსებადია და შესაბამისობაშია ფინანსურ ანგარიშგებასთან.

გ12. როგორც წესი, აუდიტორი უფრო მაღალი დონის რწმუნებას მაშინ იღებს, როდესაც ერთმანეთს ემთხვევა სხვადასხვა წყაროდან მოპოვებული ან სხვადასხვა ხასიათის აუდიტის მტკიცებულებები, ვიდრე მაშინ, თუ აუდიტის მტკიცებულების ელემენტებს ცალ-ცალკე განიხილავს. მაგალითად, სუბიექტისაგან დამოუკიდებელი წყაროდან მოპოვებულმა დამამტკიცებელმა ინფორმაციამ შესაძლოა აამაღლოს აუდიტორის რწმუნების დონე, რომელიც მიიღო სუბიექტში შექმნილი აუდიტის მტკიცებულებებიდან, მაგალითად, მტკიცებულებები, რომლებიც არსებობს ბუღალტრულ ჩანაწერებში, სხდომების ოქმებში ან ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილში.

გ13. სუბიექტისგან დამოუკიდებელი წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს აუდიტის მტკიცებულების სახით, შეიძლება მოიცავდეს მესამე მხარისგან მიღებულ დასტურს და გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებულ ინფორმაციას, მათ

11. ასს 330, 26-ე პუნქტი.

შორის ანალიტიკურ ანგარიშებსა და შესადარის მონაცემებს კონკურენტების შესახებ („ეტალონური მონაცემები~).

აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი აუდიტის პროცედურები

გ14. როგორც მოითხოვება და შემდეგ განიმარტება ასს 315-სა (გადასინჯული) და ასს 330-ში, დასაბუთებული დასკვნების გამოსატანად საჭირო აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებსაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება, აუდიტორი მოიპოვებს:

ა) რისკის შეფასების პროცედურებით; და

ბ) სხვა აუდიტის პროცედურებით, რომლებიც შედგება:

(i) კონტროლის ტესტებისგან, როდესაც ეს მოითხოვება ასს-ით ან აუდიტორი თვითონ ირჩევს მათ ჩატარებას; და

(ii) ძირითადი პროცედურებისგან, მათ შორის, ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტები და ძირითადი ანალიზური პროცედურები.

გ15. გ14-გ25 პუნქტებში აღწერილი აუდიტის პროცედურების გამოყენება შესაძლებელია რისკის შეფასების პროცედურების, კონტროლის ტესტების ან ძირითადი პროცედურების სახით, იმისდა მიხედვით, რა მიზნით იყენებს მათ აუდიტორი. როგორც ასს 330-შია განმარტებული, გარკვეულ შემთხვევებში, წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება სათანადო აუდიტის მტკიცებულებებით უზრუნველყოფდეს აუდიტორს, როდესაც ის პროცედურებს ატარებს ამ მტკიცებულებების რელევანტურობაზე მიმდინარე პერიოდისთვის.[12]

გ16. შესაძლებელია, რომ ზოგიერთი ბუღალტრული მონაცემი და სხვა ინფორმაცია არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით, ან ხელმისაწვდომი იყოს მხოლოდ დროის გარკვეულ მომენტში ან მონაკვეთში, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს იმ აუდიტის პროცედურების ხასიათსა და ჩატარების ვადებზე, რომელსაც აუდიტორი გამოიყენებს. მაგალითად, პირველადი დოკუმენტები, როგორიცაა შესყიდვის შეკვეთები და ანგარიშ-ფაქტურები, შესაძლოა არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით, როდესაც სუბიექტი იყენებს ელექტრონულ კომერციას, ან გაქრეს სკანირების შემდეგ, როდესაც სუბიექტი იყენებს ტექსტის ამომცნობ სისტემებს, ინფორმაციის დამახსოვრებისა და ძებნის გასაადვილებლად.

[12] ასს 330, პუნქტი გ36.

გ17. ზოგიერთი ელექტრონული ინფორმაცია შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ დროის გარკვეული მომენტისათვის და დროის გარკვეული პერიოდის შემდეგ შეუძლებელი იყოს ამგვარი ინფორმაციის აღდგენა, თუ ფაილები შეიცვალა და არ არსებობს სარეზერვო ფაილები. შესაბამისად, აუდიტორმა, სუბიექტის მონაცემთა შენახვის პოლიტიკის გათვალისწინებით, შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს, რომ სუბიექტს მოსთხოვოს ზოგიერთი ინფორმაციის შენახვა აუდიტში მიმოხილვის მიზნებისათვის, ან აუდიტის პროცედურები ჩაატაროს იმ დროს, როდესაც ეს ინფორმაცია ხელმისაწვდომია.

ინსპექტირება

გ18. ინსპექტირება მოიცავს შიდა ან გარე ჩანაწერების ან დოკუმენტების შემოწმებას, რომლებიც არსებობს ქაღალდზე, ელექტრონული ან ინფორმაციის სხვა მატარებლების სახით, ასევე აქტივის ფიზიკურ შემოწმებას. ჩანაწერებისა და დოკუმენტების ინსპექტირება აუდიტის მტკიცებულებებს საიმედოობის სხვადასხვა ხარისხს ანიჭებს, რაც დამოკიდებულია მათ ხასიათსა და წყაროზე, ხოლო სუბიექტის შიდა ჩანაწერებისა და დოკუმენტებისათვის – მათ შექმნაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობაზე. ინსპექტირების, როგორც კონტროლის ტესტის ერთ-ერთი მაგალითია ჩანაწერებისა და დოკუმენტების ინსპექტირება მტკიცებულების მოსაპოვებლად მათი ავტორიზაციის შესახებ.

გ19. ზოგიერთი დოკუმენტი პირდაპირი, უშუალო აუდიტის მტკიცებულებაა აქტივის არსებობაზე, მაგალითად დოკუმენტი, რომელიც წარმოშობს ფინანსურ ინსტრუმენტს, როგორიცაა აქცია ან ობლიგაცია. თუმცა, აუცილებელი არ არის, ამგვარი დოკუმენტების ინსპექტირებამ უზრუნველყოს აუდიტის მტკიცებულება ფინანსური ინსტრუმენტის საკუთრების უფლების ან ღირებულების თაობაზე. ამასთან, შესრულებული ხელშეკრულების ინსპექტირებამ შესაძლოა მოგვცეს აუდიტის მტკიცებულება სუბიექტის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის, მაგალითად ამონაგების აღიარების პოლიტიკის შესახებ.

გ20. მატერიალური აქტივების ინსპექტირებამ შესაძლოა აუდიტორი უზრუნველყოს საიმედო აუდიტის მტკიცებულებებით მათ არსებობაზე, მაგრამ აუცილებელი არ არის, ეს იყოს საიმედო მტკიცებულება სუბიექტის უფლებებსა და მოვალეობებზე ამ აქტივთან დაკავშირებით, ან აქტივების შეფასებაზე. მარაგის ცალკეული ელემენტის ინსპექტირება თან ახლავს ინვენტარიზაციის პროცესზე დაკვირვებას.

დაკვირვება

გ21. დაკვირვება გულისხმობს სხვა პირთა მიერ პროცესის ან პროცედურის შესრულებაზე თვალყურის დევნებას. მაგალითად, აუდიტორის დაკვირვება მარაგების ინვენტარიზაციის პროცესზე ან კონტროლის პროცედურებზე, რომლებსაც ასრულებენ სუბიექტის თანამშრომლები. დაკვირვება უზრუნველყოფს აუდიტის მტკიცებულებას ამა თუ იმ პროცესის ან პროცედურის შესრულებაზე, მაგრამ შეზღუდულია დროის იმ მომენტით, როდესაც დაკვირვება ტარდება; ასევე იმ ფაქტითაც, რომ მოქმედება, რომელზეც დაკვირვება ჩატარდება, შესაძლოა გავლენას ახდენდეს იმაზე, როგორ შესრულდება პროცესი ან პროცედურა. დამატებითი მითითებების გასაცნობად მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დაკვირვებასთან დაკავშირებით იხ. ასს 501.[13]

გარე დასტური

გ22. გარე დასტური წარმოადგენს აუდიტის მტკიცებულებას, რომელსაც აუდიტორი მოიპოვებს მესამე მხარისგან (დამადასტურებელი მხარე), უშუალოდ აუდიტორისთვის გაცემული წერილობითი პასუხის სახით, ქაღალდზე, ან ელექტრონული ფორმით, ან სხვა საშუალებით. გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურის გამოყენება ხშირად მიზანშეწონილია ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც მტკიცებები დაკავშირებულია გარკვეული ანგარიშების ნაშთებთან და მათ ელემენტებთან. თუმცა, გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა არ უნდა შემოიფარგლოს მარტო ანგარიშთა ნაშთებით. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა მოითხოვოს ხელშეკრულების პირობების ან სუბიექტის მიერ მესამე მხარეებთან ერთად შესრულებული ოპერაციების დადასტურება; დასტურის მოთხოვნის დანიშნულებაა კითხვის დასმა იმის შესახებ, ხელშეკრულებაში შეიცვალა თუ არა რაიმე და თუ შეიცვალა, რაში გამოიხატება კონკრეტულად ეს ცვლილებები. გარე დადასტურების პროცედურები ასევე გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გარკვეული პირობების არარსებობაზე, მაგალითად `არაძირითადი ხელშეკრულების~ არარსებობაზე, რომელიც გავლენას იქონიებდა ამონაგების აღიარებაზე. დამატებითი მითითებების გასაცნობად იხ. ასს 505.[14]

---

13. ასს 501 - *„აუდიტის მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის~.*

14. ასს 505 - *„გარე მხარეების დადასტურება~.*

ხელახალი გამოთვლა

გ23. ხელახალი გამოთვლის პროცედურა მოიცავს აუდიტორის მიერ დოკუმენტების ან ჩანაწერების არითმეტიკული სიზუსტის შემოწმებას. ხელახალი გამოთვლის ჩატარება შესაძლებელია ხელით ან საინფორმაციო ტექნოლოგიის გამოყენებით.

ხელახალი შესრულება

გ24. აუდიტის პროცედურა - ხელახალი შესრულება გულისხმობს აუდიტორის მიერ იმ პროცედურების ან მაკონტროლებელი ქმედების დამოუკიდებლად შესრულებას, რომელიც თავდაპირველად შესრულებული იყო როგორც სუბიექტის შიდა კონტროლის ნაწილი.

ანალიზური პროცედურები

გ25. ანალიზური პროცედურები მოიცავს საფინანსო ინფორმაციის შეფასებას როგორც საფინანსო, ისე არასაფინანსო მონაცემებს შორის შეუსაბამო თანაფარდობების გამოკვლევის გზით. ანალიზური პროცედურები ასევე გამოიყენება ისეთი ცვალებადობის ან თანაფარდობის გამოსავლენად ჩატარებულ გამოკვლევაში, რომელიც არ შეესაბამება სხვა შესაფერის ინფორმაციას, ან მნიშვნელოვნად განსხვავდება პროგნოზირებული სიდიდეებისაგან. დამატებითი მითითებების გასაცნობად იხ. ასს 520.

გამოკითხვა

გ26. გამოკითხვა მოიცავს სუბიექტის ფარგლებში ან მის გარეთ მცოდნე პირებისაგან როგორც საფინანსო, ისე არასაფინანსო ინფორმაციის მოპოვებას. გამოკითხვის აუდიტის პროცედურა ფართოდ გამოიყენება აუდიტში და ხშირად ავსებს სხვა აუდიტის პროცედურებს. არსებობს გამოკითხვის პროცედურების მრავალი ნაირსახეობა, დაწყებული ოფიციალური წერილობითი გამოკითხვებიდან, არაოფიციალური ზეპირი გამოკითხვებით დამთავრებული. გამოკითხვის პასუხების შეფასება გამოკითხვის პროცესის განუყოფელი ნაწილია.

გ27. გამოკითხვების პასუხებმა შესაძლოა აუდიტორი უზრუნველყოს ისეთი ინფორმაციით, რომელსაც მანამდე არ ფლობდა, ან უკვე მოპოვებული ინფორმაციის დამადასტურებელი აუდიტის მტკიცებულებებით. მეორე მხრივ, პასუხებიდან შესაძლოა აუდიტორმა მიიღოს ინფორმაცია, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავებული იქნება უკვე მოპოვებული სხვა ინფორმაციისაგან, მაგალითად ინფორმაცია, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობის შესაძლებლობას, უგულებელყოს კონტროლის პროცედურები. ზოგჯერ, გამოკითხვის პასუხები ნიადაგს ქმნის იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეცვალოს

დაგეგმილი პროცედურები ან დამატებითი პროცედურები ჩაატაროს.

გ28. ხშირად, გამოკითხვებით მოპოვებული მტკიცებულებების განმტკიცებას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება, მაგრამ, როდესაც გამოკითხვა ეხება ხელმძღვანელობის განზრახვას, შესაძლოა შეზღუდული იყოს ხელმძღვანელობის განზრახვის მხარდამჭერი ხელმისაწვდომი ინფორმაცია. ასეთ შემთხვევაში, გამოკითხვების შედეგად მიღებული ინფორმაციის დასადასტურებლად სათანადო ინფორმაციის მიღება შესაძლებელია ხელმძღვანელობის ისტორიის გაცნობიდან – როგორ ასრულებს ის აქტივებთან ან ვალდებულებებთან დაკავშირებით ოფიციალურად გამოცხადებულ თავის განზრახვას, ასევე ხელმძღვანელობის არგუმენტაციიდან იმის შესახებ, როგორ ირჩევს მოქმედების ამა თუ იმ კურსს და შესწევს თუ არა ხელმძღვანელობას უნარი, გეგმაზომიერად მოქმედებდეს კონკრეტული კურსის პრაქტიკაში გასატარებლად.

გ29. ზოგიერთ საკითხთან დაკავშირებით, აუდიტორმა ზეპირი გამოკითხვების პასუხების დასადასტურებლად შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ოფიციალური წერილის მოთხოვნა ხელმძღვანელობისაგან და, სადაც ეს შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან. დამატებითი მითითებების გასაცნობად იხ. ასს 580.[15]

ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით

რელევანტურობა და საიმედოობა (იხ. მე-7 პუნქტი)

გ30. როგორც აღნიშნულია გ1 პუნქტში, მართალია აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, ძირითადად, აუდიტის პროცესში ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად ხდება, მაგრამ, გარკვეულ სიტუაციებში, შეიძლება სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც მოიცავდეს, როგორიცაა, მაგალითად, წინა პერიოდების აუდიტი, ან ინფორმაცია, რომელიც ფირმას მოპოვებული აქვს დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან გარიგებაზე დათანხმებასა და დამკვეთთან ურთიერთობის ან გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული პროცედურებიდან, ასევე გარკვეული დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებიდან, რომელსაც ითვალისწინებს კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (მაგალითად, ინფორმაცია, რომელიც ეხება სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევას). ნებისმიერი აუდიტის მტკიცებულების ხა-

15. ასს 580 - „*ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია*“.

რისხზე გავლენას ახდენს იმ ინფორმაციის რელევანტურობა და საიმედოობა, რომელსაც ეყრდნობა.

რელევანტურობა

გ31. რელევანტურობა აღნიშნავს ლოგიკური კავშირის არსებობას აუდიტის პროცედურის მიზანთან, ან გავლენას ამ მიზანზე და, სადაც შესაფერისია, განსახილველ მტკიცებასთან. აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის რელევანტურობაზე გავლენას ახდენს ტესტირების მიზანი. მაგალითად, თუ აუდიტის პროცედურის მიზანია მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი დავალიანების ანგარიშების არსებობის ან შეფასების თანხების გადიდების შემოწმება, აღრიცხული დავალიანების ანგარიშების ტესტირება შეიძლება რელევანტური აუდიტის პროცედურა იყოს. მეორე მხრივ, როდესაც აუდიტორი ატარებს მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი დავალიანების ანგარიშების არსებობის ან შეფასების თანხების შემცირების ტესტირებას, აღრიცხული დავალიანების ანგარიშების ტესტირება რელევანტური პროცედურა არ არის, არამედ მიზანშეწონილი იქნება შემდეგი ინფორმაციის ტესტირება: შემდგომი პერიოდის გადახდები, გადაუხდელი ანგარიშ-ფაქტურები, მომწოდებლების ყოველთვიური ანგარიშები და საქონლის მიღების შეუსაბამო აქტები.

გ32. აუდიტის პროცედურების ერთმა ერთობლიობამ შესაძლოა აუდიტორი უზრუნველყოს აუდიტის მტკიცებულებებით, რომლებიც გარკვეული მტკიცებების შესაფერისი იქნება, ხოლო სხვებისათვის – არა. მაგალითად, საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ ამოღებული მოთხოვნების ბუღალტრული ჩანაწერებისა და დოკუმენტების ინსპექტირებამ შესაძლოა მოგვცეს აუდიტის მტკიცებულებები მოთხოვნების არსებობაზეც და შეფასებაზეც, მაგრამ აუცილებელი არ არის, ეს იყოს აუდიტის მტკიცებულება პერიოდის ბოლოს ჩასატარებელ დროში გამიჯვნის პროცედურის მართებულებაზეც. ანალოგიურად, რომელიმე ერთ კონკრეტულ მტკიცებასთან, ვთქვათ, მარაგის ფიზიკურ არსებობასთან დაკავშირებული აუდიტის მტკიცებულებების შეკრება, არ ცვლის სხვა მტკიცებასთან, მაგალითად იმავე მარაგის შეფასებასთან დაკავშირებული აუდიტის მტკიცებულებების შეკრების პროცესს. მეორე მხრივ, ხშირად სხვადასხვა წყაროდან მოპოვებული ან სხვადასხვა ხასიათის აუდიტის მტკიცებულებები რელევანტურია ერთი და იმავე მტკიცებისთვის.

გ33. კონტროლის ტესტები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასდეს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობა, არსებითი უზუსტობების თავიდან აცი-

ლების, ან გამოვლენისა და გასწორების უნარიანობის თვალსაზრისით. რელევანტური აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონტროლის ტესტების ჩამოყალიბება მოიცავს იმ პირობების (ნიშნების ანუ ატრიბუტების) განსაზღვრას, რომლებიც მოწმობს კონტროლის პროცედურის შესრულებას, ასევე გადახრის პირობების განსაზღვრას, რომელიც მიუთითებს კონტროლის პროცედურის სათანადოდ არშესრულებაზე. შემდეგ აუდიტორი ატარებს ამ პირობების არსებობის ან არარსებობის ტესტირებას.

გ34. ძირითადი პროცედურები განკუთვნილია კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად. იგი შედგება ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტებისა და ძირითადი ანალიზური პროცედურებისაგან. ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა მოიცავს ტესტის რელევანტური მიზნის განსაზღვრას, რომელიც წარმოადგენს უზუსტობას შესაბამის მტკიცებაში.

საიმედოობა

გ35. აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის და, მაშასადამე, აუდიტის მტკიცებულების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და ხასიათი და დამოკიდებულია იმ კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელშიც მოპოვებულია ეს მტკიცებულება, მათ შორის, მის მომზადებასა და შენახვაზე დაწესებულ კონტროლის საშუალებებზე, სადაც ეს შესაფერისია. ამგვარად, სხვადასხვა სახის აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობის განზოგადებას მნიშვნელოვანი გამონაკლისები ახასიათებს. მაშინაც კი, როდესაც აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაცია მოპოვებულია სუბიექტის გარე წყაროებიდან, შესაძლოა არსებობდეს ისეთი პირობები, რომლებიც გავლენას იქონიებს მის საიმედოობაზე. მაგალითად, სუბიექტისაგან დამოუკიდებელი წყაროდან მოპოვებული ინფორმაცია შესაძლოა საიმედო არ იყოს, თუ ეს წყარო კომპეტენტური არ არის, ან ხელმძღვანელობის ექსპერტი ობიექტური არ არის. მიუხედავად იმისა, რომ აღიარებულია ამგვარი გამონაკლისების არსებობა, შესაძლოა მაინც სასარგებლო იყოს აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობის განზოგადება, შემდეგნაირად:

- აუდიტის მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, თუ ის მოპოვებულია სუბიექტისაგან დამოუკიდებელი გარე წყაროდან;
- სუბიექტში შექმნილი აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობა იზრდება, როდესაც ეფექტურია მასთან დაკავშირებული, სუბიექტის მიერ დაწესებული კონტროლის პროცედურები, მათ შორის მის მომზადებასა და შენახვასთან დაკავშირებული;

- უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები (მაგალითად, კონტროლის რომელიმე პროცედურის გამოყენებაზე დაკვირვება) უფრო საიმედოა, ვიდრე აუდიტორის მიერ არაპირდაპირ მოპოვებული, ან მტკიცებულება, რომელიც დასკვნის გამოტანას საჭიროებს;

- აუდიტის მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, როდესაც იგი არსებობს დოკუმენტის სახით, ქაღალდზე ან ელექტრონული ფორმით ან სხვა საშუალებით (მაგალითად, სხდომის მიმდინარეობის სტენოგრაფიული ჩანაწერი უფრო საიმედოა, ვიდრე შემდგომში სხდომაზე განხილული საკითხების სიტყვიერი გადაცემა);

- პირველადი დოკუმენტებიდან მიღებული აუდიტის მტკიცებულებები გაცილებით საიმედოა, ვიდრე ფოტოასლებიდან ან დამოწმებული ასლებიდან მიღებული, ან დოკუმენტები, რომლებიც ფოტოფირის, ციფრული ინფორმაციის სახით არის წარმოდგენილი, ან ნებისმიერი სხვა საშუალებით გარდაქმნილია ელექტრონული ფორმის დოკუმენტად, რომლის საიმედოობა დამოკიდებულია მათ მომზადებასაა და შენახვაზე დაწესებულ კონტროლის პროცედურებზე.

გ36. ასს 520-ში მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები იმ მონაცემების საიმედოობის შესახებ, რომლებიც გამოიყენება ანალიზურ პროცედურებში, როგორც ძირითად პროცედურებში.[16]

გ37. ასს 240 ეხება ისეთ სიტუაციებს, როდესაც აუდიტორს აქვს რწმენის საფუძველი, რომ დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი, ან შეიძლება ისეა შეცვლილი, რომ ამის შესახებ აუდიტორს არ გაუმხილეს.[17]

გ38. ასს 250-ში (გადასინჯული)[18] მოცემულია დამატებითი მითითებები აუდიტორისთვის, კანონმდებლობით ან შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნებით გათვალისწინებული დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებასთან დაკავშირებით, რომლებიც ეხება აუდიტორის მიერ სუბიექტში გამოვლენილ კანონმდებლობის დარღვევის ან საეჭვო დარღვევის შემთხვევებს, რადგან დამატებითი პასუხისმგებ-

16. ასს 520, პუნქტი 5(ა).

17. ასს 240 - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“*, მე-14 პუნქტი.

18. ასს 250 (გადასინჯული) - *„კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“*, მე-9 პუნქტი.

ლობების შესრულებისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც შესაფერისი იქნება აუდიტორის მიერ ასს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოსთვის და ასევე გამოდგება იმის შესაფასებლად, რა გავლენას იქონიებს ამგვარი დარღვევა აუდიტის სხვა ასპექტებზე.

გარე საინფორმაციო წყაროები

გ39. აუდიტორს მე-7 პუნქტით მოეთხოვება გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული იმ ინფორმაციის რელევანტურობისა და საიმედოობის განხილვა, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტის მტკიცებულებად, იმის მიუხედავად, ეს ინფორმაცია სუბიექტმა გამოიყენა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად თუ აუდიტორმა მოიპოვა. გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, ზემოაღნიშნული განხილვა, გარკვეულ შემთხვევებში, შეიძლება ეხებოდეს აუდიტის მტკიცებულებებს გარე საინფორმაციო წყაროს შესახებ, ან გარე საინფორმაციო წყაროს მიერ იმ ინფორმაციის მომზადებას, რომელიც აუდიტორმა მოიპოვა დამატებითი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში ასს 330-ის, და, სჭიროების შემთხვევაში, ასს 540-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.[19]

გ40. იმის გარკვევა, რატომ გამოიყენა გარე საინფორმაციო წყარო ხელმძღვანელობამ და, როდესაც შესაფერისია, ხელმძღვანელობის ექსპერტმა და როგორ გაითვალისწინეს ამ ინფორმაციის საიმედოობა და შესაბამისობა (მათ შორის მისი სისწორე და სისრულე), შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ამ ინფორმაციის რელევანტურობისა და საიმედოობის განხილვაში.

გ41. გ34გ. გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაციის საიმედოობისა და რელევანტურობის, მათ შორის მისი სისწორისა და სისრულის განხილვისთვის შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს შემდეგი ფაქტორები, იმის გათვალისწიებით, რომ ზოგიერთი ამ ფაქტორთაგანი შეიძლება შესაფერისი იყოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა ეს ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, ან აუდიტორმა მოიპოვა:

- გარე საინფორმაციო წყაროს ხასიათი და ავტორიტეტი. მაგალითად, ცენტრალური ბანკი ან სახელმწიფოს სტატისტიკის დეპარტამენტი, რომელსაც კანონმდებლობით აქვს მინიჭებული რწმუნებულება, ეკონომიკის დარგების შესახებ ინფორმა-

19. ასს 540 (გადასინჯული) _ *„სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“.*

ცია მიაწოდოს საზოგადოებას, სავარაუდოდ, ავტორიტეტული წყარო იქნება გარკვეული ტიპის ინფორმაციის;

- მოპოვებულ ინფორმაციაზე ზემოქმედების შესაძლებლობა სუბიექტსა და საინფორმაციო წყაროს შორის ურთიერთკავშირის მეშვეობით;
- გარე საინფორმაციო წყაროს კომპეტენტურობა და რეპუტაცია კონკრეტულ ინფორმაციასთან მიმართებით, მათ შორის, საიმედო ინფორმაციის მომწოდებლის რეპუტაციის მქონე წყაროს მიერ ამ ინფორმაციას მიწოდება სტანდარტულად ხდება თუ არა აუდიტორის პროფესიული შეფასებით;
- აუდიტორის წარსული გამოცდილება გარე საინფორმაციო წყაროს მიერ მოწოდებული კონკრეტული ინფორმაციის საიმედოობასთან მიმართებით;
- ბაზრის მომხმარებელთა საყოველთაო აღიარების მტკიცებულება გარე საინფორმაციო წყაროს მიერ მოწოდებული ინფორმაციის რელევანტურობის ან საიმედოობის შესახებ ანალოგიური მიზნებისთვის, რომლისთვისაც ეს ინფორმაცია გამოიყენა ხელმძღვანელობამ ან აუდიტორმა;
- აქვს თუ არა სუბიექტს კონტროლის მექანიზმები მოპოვებული და გამოყენებული ინფორმაციის რელევანტურობის ან საიმედოობის განსახილველად და უზრუნველსაყოფად;
- გარე საინფორმაციო წყარო საერთო საბაზრო ინფორმაციას აგროვებს თუ უშუალოდ მონაწილეობს საბაზრო ოპერაციების „მოწესრიგებაში“;
- ინფორმაცია შესაფერისია თუ არა იმგვარად გამოყენებისთვის, როგორც გამოიყენება და, საჭიროების შემთხვევაში, დამუშავდა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით;
- ალტერნატიული ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება წინააღმდეგობაში მოდიოდეს გამოყენებულ ინფორმაციასთან;
- მიწოდებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებით პასუხისმგებლობის თავიდან აცილების ან სხვა შემზღუდავი განცხადებების ხასიათი და ხარისხი;
- ინფორმაცია კონკრეტული ინფორმაციის მომზადებისას გამოყენებული მეთოდებისა და იმის შესახებ, როგორ გამოყენება ეს მეთოდები, მათ შორის, როდესაც შესაფერისია, როგორ გამოიყენეს მოდელები ამგვარ მეთოდებში და ასევე ამ

მეთოდებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები; და

- როდესაც ხელმისაწვდომია, ინფორმაცია რომელიც გამოდგება იმ დაშვებებისა და სხვა მონაცემების მისაღებობის განსახილველად, რომლებიც გარე საინფორმაციო წყაროს გამოიყენა კონკრეტული მოპოვებული ინფორმაციის დასამუშავებლად.

გ42. აუდიტორი ჩასატარებელი განხილვის ხასიათისა და ხარისხის დასადგენად ითვალისწინებს იმ მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს, რომელთა მიმართაც შესაფერისია გარედან მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენება, რამდენად მიესადაგება ამ ინფორმაციის გამოყენება მიზეზებს, რის გამოც აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება და ასევე იმის შესაძლებლობას, რომ გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაცია შესაძლოა არ იყოს საიმედო (მაგალითად, ეს ინფორმაცია მოპოვებულია თუ არა სანდო წყაროდან). გ34ა პუნქტში აღწერილი საკითხების განხილვის საფუძველზე აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ აუცილებელია სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის მისი შიდა კონტროლის დამატებით შესწავლა ასს 315-ის შესაბამისად, ან მოცემულ გარემოებებში მიზანშეწონილია დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ასს 330-ისა[20] და, საჭიროების შემთხვევაში, ასს 540-ის (გადასინჯული)[21] შესაბამისად, შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით, რომლებიც დაკავშირებულია გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებულ ინფორმაციასთან. ამგვარი პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:

- კონკრეტული გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაციის შედარებას სხვა დამოუკიდებელი საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებულ ინფორმაციასთან;
- იმ კონტროლის მექანიზმების შესწავლას, რომლებიც ხელმძღვანელობას აქვს დაწესებული გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაციის საიმედოობის განსახილველად და პოტენციურად ამგვარი კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარებას, თუკი ამის გაკეთება საჭიროა ხელმძღვანელობის მიერ გარე საინფორმაციო წყაროს გამოყენების საკითხის განხილვისთვის;

20. ასს 330, მე-6 პუნქტი.
21. ასს 540 (გადასინჯული), 30-ე პუნქტი.

- პროცედურების ჩატარებას გარე საინფორმაციო წყაროდან ინფორმაციის მოსაპოვებლად მისი პროცესების, ტექნიკური ხერხებისა და დაშვებების შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად, მისი კონტროლის მექანიზმების დადგენის, შესწავლისა და, საჭიროების შემთხვევაში, მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარების მიზნით.

გ43. ცალკეულ შემთხვევებში შესაძლებელია, რომ გარკვეული ინფორმაციის ერთადერთი მომწოდებელი არსებობდეს, როგორიცაა ცენტრალური ბანკიდან ან ამა თუ იმ სახელმწიფო სტრუქტურიდან მისაღები ინფორმაცია, მაგალითად ინფლაციის დონის შესახებ, ან ერთადერთი აღიარებული დარგობრივი ორგანიზაცია. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, რომელიც ეხება კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტოული პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრას, გავლენას იქონიებს ინფორმაციის წყაროს ხასიათი და სანდოობა, შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, რომელთა მიმართაც შესაფერისია გარედან მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენება და ასევე რამდენად მიესადაგება ამ ინფორმაციის გამოყენება მიზეზებს, რომელთა გამოც აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება. მაგალითად, როდესაც ინფორმაცია მოპოვებულია სანდო ავტორიტეტული წყაროდან, აუდიტორის დამატებითი პროცედურები შესაძლოა ნაკლებად ვრცელი იყოს, როგორიცაა, მაგალითად ინფორმაციის დადასტურება წყაროს ვებგვერდის ან გამოქვეყნებული ინფორმაციის მეშვეობით. სხვა შემთხვევაში, თუ შეფასების თანახმად, წყარო არ არის სანდო, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ მართებულია უფრო ვრცელი პროცედურების ჩატარება, ხოლო თუ არ არსებობს სხვა დამოუკიდებელი წყარო შესადარებლად, შეუძლია განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, მიზანშეწონილია თუ არა პროცედურების ჩატარება გარე საინფორმაციო წყაროდან ინფორმაციის მისაღებად (როდესაც ეს შესაძლებელია) საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით.

გ44. თუ აუდიტორს არა აქვს საკმარისი საფუძველი იმისთვის, რომ განიხილოს გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაციის რელევანტურობა და საიმედოობა, შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას, თუკი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლებელია ალტერნატიული პროცედურების მეშვეობით. აუდიტის მასშტაბის

ნებისმიერი შეზღუდვა შეფასდება ასს 705-ის (გადასინჯული)[22] მოთხოვების შესაბამისად.

ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შექმნილი ინფორმაციის საიმედოობა (იხ. მე-8 პუნქტი)

გ45. სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას შეიძლება ესაჭიროებოდეს სპეციალური ცოდნა და კვალიფიკაცია, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროებში, როგორიცაა, მაგალითად აქტუარული გამოთვლები, შეფასებები, ან ტექნიკური მონაცემები. სუბიექტს შეიძლება დაქირავებული ჰყავდეს (მასთან მუშაობდეს) ან ხელშეკრულებით ჰყავდეს აყვანილი ამ სფეროების ექსპერტები, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში დასახმარებლად. თუ ასე არ არის, როდესაც აუცილებელია ამგვარი ცოდნა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, მაშინ იზრდება არსებითი უზუსტობის რისკები.

გ46. როდესაც აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაცია მომზადებულია ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ, წინამდებარე სტანდარტის მე-8 პუნქტის მოთხოვნა უნდა შესრულდეს. მაგალითად, ამა თუ იმ პირს ან ორგანიზაციას შეიძლება გამოცდილება ჰქონდეს ისეთი ფასიანი ქაღალდების სამართლიანი ღირებულების შეფასების მოდელების გამოყენების საკითხში, რომლისთვისაც არ არსებობს ემპირიული ბაზარი. თუ პირი ან ორგანიზაცია ამ ცოდნას იყენებს შეფასების გამოსათვლელად და სუბიექტი ამ შეფასებას იყენებს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, ეს პირი ან ორგანიზაცია არის ხელმძღვანელობის ექსპერტი და მის მიმართ გამოიყენება მე-8 პუნქტი. მეორე მხრივ, თუ ეს პირი ან ორგანიზაცია მარტო კონკრეტული ოპერაციების ფასის შესახებ იძლევა ინფორმაციას, რომელიც სხვა საშუალებით ხელმისაწვდომი არ არის სუბიექტისთვის და მას სუბიექტი იყენებს საკუთარი შეფასების მეთოდებში, ამგვარ ინფორმაციაზე ვრცელდება წინამდებარე სტანდარტის მე-7 პუნქტის მოთხოვნები, თუ მას აუდიტის მტკიცებულების სახით იყენებს აუდიტორი, რადგან ეს იქნება გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაცია და არა სუბიექტის მიერ ხელმძღვანელობის ექსპერტის გამოყენება.

---

22. ასს 705 (გადასინჯული) _ *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*, მე-13 პუნქტი.

გ47. მოცემული ასს-ის მე-8 პუნქტთან დაკავშირებული აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს შემდეგი ფაქტორები:

- იმ საკითხის ხასიათი და სირთულე, რომელსაც უკავშირდება ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაო;
- ამ საკითხთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები;
- აუდიტის მტკიცებულებების ალტერნატიული წყაროების არსებობა;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მასშტაბი და მიზნები;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტი სუბიექტის მიერ არის დაქირავებული (მასთან მუშაობს), თუ ხელშეკრულებით არის აყვანილი სათანადო მომსახურების გასაწევად;
- რა დონეზე შეუძლია ხელმძღვანელობას კონტროლის ან ზემოქმედების განხორციელება ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოზე;
- ემორჩილება თუ არა ხელმძღვანელობის ექსპერტი ტექნიკურ სტანდარტებს, ან სხვა პროფესიულ ან დარგობრივ მოთხოვნებს;
- სუბიექტის ფარგლებში ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოზე დაწესებული და მოქმედი კონტროლის პროცედურების ხასიათი და გავრცელების არეალი;
- აუდიტორის ცოდნა და გამოცდილება ხელმძღვანელობის ექსპერტის კვალიფიკაციის შესაფერის სფეროში;
- აუდიტორის ადრინდელი გამოცდილება ამ ექსპერტის სამუშაოსთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენცია, უნარიანობა და ობიექტურობა (იხ. პუნქტი 8(ა))

გ48. კომპეტენცია დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის ექსპერტის გამოცდილების ხასიათსა და ცოდნის დონესთან. უნარიანობა დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის ექსპერტის შესაძლებლობასთან, ეს კომპეტენცია გამოიყენოს კონკრეტულ გარემოებებში. ექსპერტის უნარიანობაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს შემდეგი ფაქტორები: გეოგრაფიული ადგილმდებარეობა, თავისუფალი დროის არსებობა და რესურსები. ობიექტურობა დაკავშირებულია მოსალოდნელ შედეგებთან, რაც შეიძლება მოჰყვეს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიკერძოებულ განსჯას, ინტერესთა კონფლიქტს ან სხვების ზემოქმედებას ხელმძღვანელობის ექსპერტის პროფესიულ ან ბიზნეს-

გადაწყვეტილებებზე. ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენცია, უნარიანობა და ობიექტურობა და მის სამუშაოზე სუბიექტის ფარგლებში დაწესებული კონტროლის პროცედურები მნიშვნელოვანი ფაქტორებია, რომლებიც უკავშირდება ხელმძღვანელობის საინფორმაციო სისტემის მიერ შექმნილი ნებისმიერი ინფორმაციის საიმედოობას.

გ49. ინფორმაციის მოძიება ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენციის, უნარიანობისა და ობიექტურობის შესახებ, შესაძლებელია სხვადასხვა წყაროდან, როგორიცაა, მაგალითად:

- ამ ექსპერტთან აუდიტორის მუშაობის ადრინდელი პირადი გამოცდილება;
- ექსპერტთან გასაუბრება;
- სხვებთან გასაუბრება, ვინც იცნობს ექსპერტის სამუშაოს;
- ინფორმაცია ამ ექსპერტის კვალიფიკაციის, პროფესიულ ორგანიზაციაში ან დარგობრივ ასოციაციაში მისი წევრობის, ლიცენზიის ან გარე აღიარების სხვა რომელიმე ფორმის შესახებ;
- ექსპერტის მიერ დაწერილი და გამოქვეყნებული ნაშრომები;
- აუდიტორის ექსპერტი, თუ ასეთი არსებობს, რომელიც აუდიტორს ეხმარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ მომზადებული ინფორმაციის შესახებ.

გ50. ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენციის, უნარიანობისა და ობიექტურობის შეფასებისას გასათვალისწინებელია შემდეგი საკითხები: ემორჩილება თუ არა ექსპერტის სამუშაო ტექნიკურ სტანდარტებს, ან სხვა პროფესიულ თუ დარგობრივ მოთხოვნებს, როგორიცაა, მაგალითად ეთიკის სტანდარტები და პროფესიული ორგანიზაციის ან დარგობრივი ასოციაციის წევრობის სხვა მოთხოვნები, სალიცენზიო ორგანოს აკრედიტაციის მოთხოვნები, ან კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები.

გ51. განხილვისთვის შეიძლება ასევე შესაფერისი იყოს სხვა საკითხებიც. მაგალითად:

- ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენციის ადეკვატურობა იმ საკითხთან მიმართებით, რომლისთვისაც გამიზნულია ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება, მათ შორის ექსპერტის კომპეტენციის სფეროდან ნებისმიერი სპეციალური მიმართულებები. მაგალითად, რომელიმე აქტუარი შეიძლება სპეციალიზებული იყოს უძრავი ქონებისა და უბედური შემთხვევების დაზღვევის

საკითხებში, მაგრამ ნაკლები გამოცდილება ჰქონდეს საპენსიო პროგრამებთან დაკავშირებულ გამოთვლებში;

- ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენცია სათანადო სააღრიცხვო მოთხოვნებთან დაკავშირებით, მაგალითად დაშვებებისა და მეთოდების ცოდნა, მათ შორის მოდელების, სადაც ეს შესაფერისია, რომლებიც მიესადაგება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს;
- მიუთითებს თუ არა მოულოდნელი მოვლენები, პირობების შეცვლა ან აუდიტის პროცედურების შედეგებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები იმას, რომ აუცილებელია ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენციის, უნარიანობისა და ობიექტურობის თავდაპირველი შეფასების ხელახლა განხილვა აუდიტის მსვლელობისას.

გ52. ობიექტურობას საფრთხე შეიძლება მრავალმა გარემოებამ შეუქმნას, მაგალითად ანგარების, თვითშეფასების, ადვოკატირების, ფამილიარული ურთიერთობებისა და შანტაჟის საფრთხე. დამცავმა ზომებმა შეიძლება შეამციროს ამგვარი საფრთხეები. დამცავი ზომები შეიძლება შექმნილი იყოს გარე სტრუქტურების (მაგალითად, ხელმძღვანელობის ექსპერტის პროფესია, კანონმდებლობა) ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაო გარემოს მიერ (მაგალითად, ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები).

გ53. მართალია, დამცავ ზომებს არ შეუძლია ხელმძღვანელობის ექსპერტის ობიექტურობის ყველა საფრთხის აღმოფხვრა, მაგრამ საფრთხეები, როგორიცაა, მაგალითად შანტაჟის, შეიძლება ნაკლებად მნიშვნელოვანი იყოს სუბიექტის მიერ ხელშეკრულებით აყვანილ ექსპერტთან მიმართებით, ვიდრე სუბიექტში მომუშავე ექსპერტთან მიმართებით; ასევე უფრო ეფექტურია ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების მიერ შექმნილი დამცავი ზომები. ვინაიდან ობიექტურობის მიმართ საფრთხე ყოველთვის იარსებებს სუბიექტის თანამშრომელთან დაკავშირებით, როგორც წესი, არ შეიძლება მივიჩნიოთ, რომ სუბიექტში მომუშავე ექსპერტი უფრო ობიექტურია, ვიდრე სუბიექტის სხვა თანამშრომელი.

გ54. როდესაც აუდიტორი იხილავს სუბიექტის მიერ ხელშეკრულებით აყვანილი ექსპერტის ობიექტურობას, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ხელმძღვანელობასა და ამ ექსპერტთან ერთად ნებისმიერი ისეთი ინტერესისა და ურთიერთობის განხილვა, რომელიც შეიძლება საფრთხეს უქმნიდეს ექსპერტის ობიექტურობას; ასევე ყველანაირი შესაფერისი დამცავი ზომის განხილვა, მათ შორის პროფესიული მოთხოვნების, რომლებიც ექსპერტს ეხება და შეფასდეს,

ადეკვატურია თუ არა ეს დამცავი ზომები. საფრთხეს შეიძლება წარმოქმნიდეს შემდეგი ინტერესები და ურთიერთობები:

- ფინანსური ინტერესები;
- საქმიანი და პირადი ურთიერთობები;
- სხვა მომსახურების გაწევა.

ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოში გარკვევა (იხ. პუნქტი 8(ბ))

გ55. ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოში გარკვევას ესაჭიროება ექსპერტის კვალიფიკაციის შესაფერისი ცოდნა. ამიტომ აუდიტორმა ჯერ უნდა გადაწყვიტოს, აქვს თუ არა მას თვითონ იმდენი ცოდნა, რომ შეაფასოს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო, ან მას დასჭირდება თუ არა თავისი (აუდიტორის) ექსპერტის დახმარება ამ მიზნის მისაღწევად.[23]

გ56. ხელმძღვანელობის ექსპერტის კვალიფიკაციის სფეროდან აუდიტორისათვის შეიძლება საჭირო იყოს შემდეგი ასპექტების ცოდნა:

- ექსპერტის კვალიფიკაციის შესაბამისი სფერო მოიცავს თუ არა სპეციალიზაციის ისეთ ასპექტებს, რომლებიც აუდიტისთვის შესაფერისია;
- ექსპერტის სამუშაოში გამოიყენება თუ არა პროფესიული ან სხვა სტანდარტები და მარეგულირებელი ან საკანონმდებლო მოთხოვნები;
- რომელი დაშვებები და მეთოდები გამოიყენა ხელმძღვანელობის ექსპერტმა და არის თუ არა ისინი საყოველთაოდ მიღებული ექსპერტის კვალიფიკაციის შესაბამის სფეროში და შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნებისთვის;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ გამოყენებული შიდა და გარე მონაცემების ან ინფორმაციის ხასიათი.

გ57. როდესაც ხელმძღვანელობის ექსპერტი სუბიექტს ხელშეკრულებით ჰყავს აყვანილი, ჩვეულებრივ, იარსებებს გარიგების წერილი ან სხვა ფორმის წერილობითი შეთანხმება/ ხელშეკრულება სუბიექტსა და ექსპერტს შორის. როდესაც აუდიტორი იხილავს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, ამ ხელშეკრულების შეფასება აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს იმის დადგენაში, რამდენად ადეკვატურია აუდიტორის მიზნებისთვის შემდეგი საკითხები:

23. ასს 620, მე-7 პუნქტი.

- ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მასშტაბი და მიზნები;
- ხელმძღვანელობისა და ექსპერტის ფუნქციები და ვალდებულებები;
- ხელმძღვანელობასა და ექსპერტს შორის კომუნიკაციის ხასიათი, დრო და ხარისხი, მათ შორის ანგარიშის ფორმა, რომელიც ექსპერტმა უნდა წარმოადგინოს.

გ58. თუ ხელმძღვანელობის ექსპერტი სუბიექტის მიერ არის დაქირავებული (მასთან მუშაობს), ნაკლებად სარწმუნოა, რომ იარსებებს ამ ტიპის ხელშეკრულება ხელმძღვანელობასა და ექსპერტს შორის. ამ შემთხვევაში, აუცილებელი ინფორმაციის მოპოვების ყველაზე ადეკვატური გზა აუდიტორისათვის შეიძლება იყოს ექსპერტისა და ხელმძღვანელობის წარმომადგენლების გამოკითხვა.

ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება (იხ. პუნქტი 8(გ))

გ59. როდესაც აუდიტორი აფასებს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, როგორც აუდიტის მტკიცებულების ადეკვატურობას სათანადო მტკიცების დონეზე, გასათვალისწინებელია შემდეგი საკითხები:

- ექსპერტის მიერ გამოვლენილი ფაქტების ან მის მიერ გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურობა და გონივრულობა, მათი თავსებადობა სხვა აუდიტის მტკიცებულებებთან და სათანადოდ აისახა თუ არა ისინი ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- თუ ექსპერტის სამუშაო ითვალისწინებს მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მეთოდების გამოყენებას, ამ დაშვებებისა და მეთოდების ადეკვატურობა და დასაბუთებულობა;
- თუ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო გულისხმობს პირველადი მონაცემების მნიშვნელოვნად გამოყენებას, მაშინ ამ მონაცემთა წყაროების ადეკვატურობა, სისრულე და სიზუსტე; და
- თუ ექსპერტის სამუშაო ითვალისწინებს გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენებას, ამ ინფორმაციის რელევანტურობა და საიმედოობა.

სუბიექტის მიერ შექმნილი და აუდიტორის მიზნებისთვის გამოყენებული ინფორმაცია (პუნქტი 9(ა)-(ბ))

გ60. იმისათვის, რომ აუდიტორმა საიმედო აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს, საკმარისად სრულყოფილი და ზუსტი უნდა იყოს სუბიექტის მიერ შექმნილი ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტის

პროცედურების ჩასატარებლად. მაგალითად, ამონაგების აუდიტის ეფექტიანობაზე, რომელიც ტარდება გაყიდვების მოცულობის მიმართ ნორმატიული ფასების გამოყენებით, გავლენას მოახდენს ფასების შესახებ არსებული ინფორმაციის სიზუსტე და გაყიდვების მოცულობების მონაცემების სისრულე და სიზუსტე. ანალოგიურად, თუ აუდიტორი აპირებს გენერალური ერთობლიობის (მაგ., გადახდების) ტესტირებას გარკვეული მახასიათებლების (მაგ., ავტორიზაციის) არსებობისთვის, ტესტის შედეგები ნაკლებად საიმედო იქნება, თუ სრული არ იქნება გენერალური ერთობლიობა, საიდანაც აუდიტორი ტესტირებისთვის შეარჩევს მუხლებს.

გ61. ამგვარი ინფორმაციის სისრულისა და სიზუსტის შესახებ აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია ამ ინფორმაციის მიმართ აუდიტის პროცედურების ჩატარების პარალელურად, თუ ამგვარი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, თავისთავად, მოცემული აუდიტის პროცედურის განუყოფელი ნაწილია. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორმა ამგვარი ინფორმაციის სიზუსტესა და სისრულეზე აუდიტის მტკიცებულებები შესაძლოა მოიპოვოს ამ ინფორმაციის მომზადებასა და შენახვაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების ტესტირებით. ამასთან, ზოგიერთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შესაძლოა გადაწყვიტოს, რომ საჭიროა დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება.

გ62. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორი შეიძლება აპირებდეს სუბიექტის მიერ შექმნილი ინფორმაციის გამოყენებას სხვა მიზნებისთვის. მაგალითად, აუდიტორი შეიძლება აპირებდეს სუბიექტის ეფექტიანობის მაჩვენებლების გამოყენებას ანალიზურ პროცედურებში, ან სუბიექტის მიერ მონიტორინგის მიზნებისთვის შექმნილი ინფორმაციის გამოყენებას, როგორიცაა, მაგალითად შიდა აუდიტის განყოფილების ანგარიშები. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შესაფერისობაზე გავლენას მოახდენს ის ფაქტი, არის თუ არა ეს ინფორმაცია იმდენად ზუსტი ან დეტალიზებული, რაც საკმარისია აუდიტორის მიზნებისთვის. მაგალითად, ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ეფექტიანობის მაჩვენებლები შეიძლება არ იყოს საკმარისად ზუსტი არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად.

მუხლების შერჩევა ტესტირებისთვის აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ63. ეფექტური ტესტი აუდიტორს უზრუნველყოფს ისეთი ხარისხის აუდიტის მტკიცებულებებით, სხვა მოპოვებულ ან მოსაპოვებელ მტკიცებულებებთან ერთად, რაც საკმარისი იქნება აუდიტორის

მიზნებისთვის. ტესტირებისთვის მუხლების შერჩევისას, აუდიტორმა მე-7 პუნქტის შესაბამისად უნდა განსაზღვროს იმ ინფორმაციის რელევანტურობა და საიმედოობა, რომელიც უნდა გამოიყენოს აუდიტის მტკიცებულების სახით. ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად მნიშვნელოვანია ეფექტიანობის მეორე ასპექტი (საკმარისობა). ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად აუდიტორს უფლება აქვს გამოიყენოს შემდეგი საშუალებები:

ა) ყველა მუხლის შერჩევა (100%-იანი შემოწმება);

ბ) სპეციფიკური მუხლების შერჩევა; და

გ) აუდიტორული შერჩევა.

კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ამ მეთოდებიდან რომელიმე ერთის ან მეთოდების კომბინირებულად გამოყენება, მაგალითად ტესტირებისთვის გამიზნულ კონკრეტულ მტკიცებასთან დაკავშირებული, არსებითი უზუსტობის რისკებისა და სხვადასხვა მეთოდის პრაქტიკულად განხორციელების შესაძლებლობისა და მისი ეფექტურობის გათვალისწინებით.

ყველა მუხლის შერჩევა

გ64. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ყველაზე მისაღები იქნება იმ მუხლების მთელი გენერალური ერთობლიობის შემოწმება, რომლებიც შედის რომელიმე კატეგორიის ოპერაციაში, ანგარიშის ნაშთში (ან გენერალური ერთობლიობის რომელიმე ფენაში). 100%-იანი შემოწმება მიზანშეწონილი არ არის კონტროლის ტესტების შემთხვევაში; თუმცა, ეს მეთოდი უფრო მისაღებია ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტებში. 100%-იანი შემოწმება შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მაშინ, როდესაც:

- გენერალური ერთობლიობა შედგება მცირე რაოდენობის დიდი ღირებულების მქონე მუხლებისგან;
- არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი და სხვა მეთოდებით ვერ მიიღწევა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება; ან
- დანახარჯების თვალსაზრისით, უფრო ეფექტურია 100%-იანი შემოწმება, საინფორმაციო სისტემის მიერ ავტომატურად შესრულებული განმეორებითი ხასიათის გამოთვლების ან სხვა პროცედურების გამო.

სპეციფიკური მუხლების შერჩევა

გ65. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს გენერალური ერთობლიობიდან სპეციფიკური მუხლების შერჩევა. ამგვარი გადაწყვეტილების

მიღებისას გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები: აუდიტორის ინფორმირებულობა სუბიექტის შესახებ, არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასებები და ტესტირებისთვის გამიზნული გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლები. მსჯელობის საფუძველზე სპეციფიკური მუხლების შერჩევა ექვემდებარება არაშერჩევით რისკს. შერჩეული სპეციფიკური მუხლები შეიძლება მოიცავდეს:

- *დიდი ღირებულების მქონე ან ძირითად მუხლებს.* აუდიტორმა გენერალური ერთობლიობიდან სპეციფიკური მუხლების შერჩევა შეიძლება იმიტომ გადაწყვიტოს, რომ ამ მუხლებს დიდი ღირებულება აქვს, ან რაიმე სხვა მახასიათებლები/ თავისებურებები გააჩნია. მაგალითად, მუხლები, რომლებიც საეჭვოა, უჩვეულოა, განსაკუთრებული მიდრეკილება აქვს რისკისადმი ან შეცდომების ისტორია ახასიათებს;
- *გარკვეული თანხის ყველა შემადგენელ მუხლს.* აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ შეამოწმებს მუხლებს, რომელთა სააღრიცხვო ღირებულება აღემატება მის მიერ განსაზღვრულ გარკვეულ თანხას, რათა შეამოწმოს რომელიმე კატეგორიის ოპერაციების, ან ანგარიშის ნაშთის მთლიანი თანხის შემადგენელი დიდი ნაწილი;
- *მუხლებს, რომელთა მეშვეობითაც ინფორმაციას მოიპოვებს.* აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს სპეციფიკური მუხლების შემოწმება, რათა ინფორმაცია მოიპოვოს ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა სუბიექტის საქმიანობის ან მისი ოპერაციების ხასიათი.

გ66. მართალია, რომელიმე კატეგორიის ოპერაციიდან, ან ანგარიშის ნაშთიდან სპეციფიკური მუხლების შერჩევა ხშირად აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების ეფექტური მეთოდია, მაგრამ ეს არ არის აუდიტორული შერჩევა. ამ მეთოდით შერჩეული მუხლების მიმართ გამოყენებული აუდიტის პროცედურების შედეგების გავრცელება არ შეიძლება მთლიან გენერალურ ერთობლიობაზე; შესაბამისად, სპეციფიკური მუხლების შერჩევითი შემოწმება არ იძლევა აუდიტის მტკიცებულებას გენერალური ერთობლიობის დანარჩენი ნაწილის შესახებ.

აუდიტორული შერჩევა

გ67. აუდიტორული შერჩევა იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა დასკვნები გამოიტანოს გენერალური ერთობლიობის შესახებ

მისგან შედგენილი შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირების საფუძველზე. აუდიტორული შერჩევა განხილულია ასს 530-ში.[24]

აუდიტის მტკიცებულებების შეუსაბამობა, ან ეჭვი აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობაზე (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ68. სხვადასხვა წყაროდან მოპოვებული ან სხვადასხვა ხასიათის აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება გვიჩვენებდეს, რომ აუდიტის მტკიცებულების რომელიმე ინდივიდუალური მუხლი საიმედო არ არის, მაგალითად, როდესაც ერთი წყაროდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულება არ თანხვდება სხვა წყაროდან მოპოვებულს. მაგალითად, ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც ხელმძღვანელობის, შიდა აუდიტორების ან სხვების გამოკითხვების პასუხები ერთმანეთს არ ემთხვევა, ან როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვების პასუხები, რომელიც ჩატარდა ხელმძღვანელობის გამოკითხვების პასუხების დასადასტურებლად, არ ემთხვევა ხელმძღვანელობის პასუხებს. ასს 230 ითვალისწინებს დოკუმენტირების სპეციალურ მოთხოვნებს ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი დაადგენს, რომ მნიშვნელოვან საკითხს ეხება ინფორმაცია, რომელიც არ შეესაბამება აუდიტორის საბოლოო დასკვნას.[25]

24. ასს 530 - *„აუდიტორული შერჩევა“*.

25. ასს 230 - *„აუდიტის დოკუმენტაცია“*, მე-11 პუნქტი.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 501

აუდიტის მტკიცებულება _ სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 501-ის მოქმედების სფერო 1

ძალაში შესვლის თარიღი 2

მიზანი 3

მოთხოვნები

მარაგი 4-8

სასამართლო და პრეტენზიები 9-12

სეგმენტური ინფორმაცია 13

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მარაგი გ1-გ16

სასამართლო და პრეტენზიები გ17-გ25

სეგმენტური ინფორმაცია გ26-გ27

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 501 - *`აუდიტის მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისთვის~* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *`დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად~* - ერთად.

შესავალი

ასს 501-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის მიერ სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინებას ასს 330-ის[1], ასს 500-ისა[2] და სხვა შესაფერისი ასს-ების შესაბამისად საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების პროცესში მარაგის, სუბიექტის წინააღმდეგ შეტანილ სარჩელსა (პრეტენზიებსა) და სასამართლოს ზოგიერთ ასპექტთან და სეგმენტურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

3. აუდიტორის მიზანია, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

   ა) მარაგის არსებობა და მდგომარეობა;

   ბ) სუბიექტის წინააღმდეგ შეტანილი სარჩელისა (პრეტენზიების) და სასამართლო პროცესის მიმდინარე მდგომარეობა; და

   გ) სეგმენტური ინფორმაციის წარდგენა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

მოთხოვნები

მარაგი

4. თუ მარაგი არსებითია ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ:

   ა) მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრების გზით, თუ ეს შეუძლებელი არ არის, რათა: (იხ. პუნქტები გ1-გ3)

      (i) შეაფასოს ხელმძღვანელობის მიერ მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარებისთვის დადგენილი ინსტრუქციები და

---

1. ასს 330 - `*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*~.

2. ასს 500 - `*აუდიტის მტკიცებულება*~.

სუბიექტის ინვენტარიზაციის შედეგების აღრიცხვისა და კონტროლის პროცედურები; (იხ. პუნქტი გ4)

(ii) დააკვირდეს ხელმძღვანელობის მიერ მარაგის ინვენტარიზაციისთვის დადგენილი პროცედურების შესრულებას; (იხ. პუნქტი გ5)

(iii) ჩაატაროს მარაგის ინსპექტირება; (იხ. პუნქტი გ6)

(iv) ჩაატაროს ინვენტარიზაციის ტესტები. (იხ. პუნქტები გ7-გ8)

ბ) აუდიტის პროცედურების ჩატარებით სუბიექტის მარაგის საბოლოო ჩანაწერებზე, რათა განსაზღვროს, ზუსტად ასახავს თუ არა ეს ჩანაწერები მარაგის ინვენტარიზაციის ფაქტობრივ შედეგებს.

5. თუ მარაგის ინვენტარიზაცია არ ტარდება ფინანსური ანგარიშგების თარიღისთვის, აუდიტორმა მე-4 პუნქტით მოთხოვნილი პროცედურების გარდა, უნდა ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, სათანადოდ აისახა თუ არა ინვენტარიზაციის თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების თარიღს შორის დროის ინტერვალში მარაგში მომხდარი ცვლილებები. (იხ. პუნქტები გ9-გ11)

6. თუ გაუთვალისწინებელი გარემოებების გამო აუდიტორი ვერ შეძლებს მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრებას, მან სხვა დღეს უნდა ჩაატაროს ზოგიერთი სახის მარაგის ინვენტარიზაცია, ან აწარმოოს დაკვირვება მარაგის ზოგიერთი ელემენტის ინვენტარიზაციაზე და აუდიტის პროცედურები ჩაატაროს ამ ორ თარიღს შორის დროის მონაკვეთში შესრულებულ ოპერაციებზე.

7. თუ მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება შეუძლებელია, მაშინ აუდიტორმა ალტერნატიული პროცედურები უნდა ჩაატაროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად მარაგის არსებობასა და მდგომარეობაზე. თუ შეუძლებელია ამის გაკეთება, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება ასს 705-ის (გადასინჯული)[3] შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ12-გ14)

8. როდესაც მესამე მხარის მეთვალყურეობისა და კონტროლის ქვეშ მყოფი მარაგი არსებითია ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები,

3. ასს 705 (გადასინჯული) - *`მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში`*.

ამ მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ, უნდა მოიპოვოს ქვემოთ განხილული ერთ-ერთი ან ორივე პროცედურის მეშვეობით:

ა) დასტურის მოთხოვნა მესამე მხარისგან იმ მარაგის რაოდენობისა და მდგომარეობის შესახებ, რომელსაც ფლობს სუბიექტის სახელით; (იხ. პუნქტი გ15)

ბ) ინსპექტირების პროცედურა, ან მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სხვა აუდიტის პროცედურები. (იხ. პუნქტი გ16)

სასამართლო პროცესი და პრეტენზიები

9. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები სუბიექტის წინააღმდეგ აღძრული ისეთი სასამართლო პროცესისა და პრეტენზიების დასადგენად, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკი, მათ შორის: (იხ. პუნქტები გ17-გ19)

ა) ხელმძღვანელობისა და, როდესაც შესაფერისია, სუბიექტის სხვა თანამშრომელთა, მათ შორის, სუბიექტის შიდა იურისტის გამოკითხვა;

ბ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა სხდომების ოქმებისა და სუბიექტსა და მის გარე იურისტს შორის კორესპონდენციების მიმოხილვა; და

გ) იურიდიული ხარჯების ანგარიშების მიმოხილვა. (იხ. პუნქტი გ20)

10. თუ აუდიტორი აფასებს სასამართლო პროცესთან ან პრეტენზიებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკს, ან როდესაც ჩატარებული აუდიტის პროცედურებიდან ჩანს, რომ შეიძლება არსებობდეს არსებითი სასამართლო პროცესი ან პრეტენზიები სუბიექტის წინააღმდეგ, აუდიტორი სხვა ასს-ებით მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარებასთან ერთად, პირადად უნდა დაუკავშირდეს სუბიექტის გარე იურისტს. აუდიტორმა ეს უნდა გააკეთოს აუდიტორის მიერ გაგზავნილი, ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული გამოკითხვის წერილის მეშვეობით, სადაც სუბიექტის გარე იურისტს სთხოვენ პირდაპირ აუდიტორთან დაკავშირებას. თუ კანონმდებლობა ან შესაბამისი პროფესიული იურიდიული ორგანიზაცია კრძალავს სუბიექტის გარე იურისტის უშუალო კავშირს აუდიტორთან, მაშინ აუდიტორმა ალტერნატიული პროცედურები უნდა ჩაატაროს. (იხ. პუნქტები გ21-გ25)

11. თუ:

ა) ხელმძღვანელობა აუდიტორს თავის იურისტთან დაკავშირების ან შეხვედრის უფლებას არ მისცემს, ან სუბიექტის გარე იურის-

ტი უარს იტყვის, სათანადო დონეზე გასცეს პასუხი გამოკითხვის წერილს, ან მას პასუხის გაცემა ეკრძალება; და

ბ) აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას ალტერნატიული პროცედურებით, მან აუდიტორის დასკვნაში უნდა გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

ოფიციალური წერილები

12. აუდიტორმა ხელმძღვანელობის და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილი იმის თაობაზე, რომ მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს, ფინანსურ ანგარიშგებაში გაითვალისწინეს და გააშუქეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ყველა ცნობილი ან შესაძლო სასამართლო პროცესისა და პრეტენზიის შესახებ ინფორმაცია, რომელთა შედეგებიც გათვალისწინებული უნდა ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას.

სეგმენტური ინფორმაცია

13. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები სეგმენტური ინფორმაციის წარდგენისა და მის შესახებ მომზადებული სათანადო განმარტებითი შენიშვნების ადეკვატურობის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, რისთვისაც: (იხ. პუნქტი გ26)

ა) აუდიტორი უნდა გაერკვეს ხელმძღვანელობის მიერ სეგმენტური ინფორმაციის დასადგენად გამოყენებულ მეთოდებში და: (იხ. პუნქტი გ27)

(i) შეაფასოს, ამგვარი მეთოდების გამოყენებით მიიღწევა თუ არა ინფორმაციის გაშუქება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად; და

(ii) სადაც შესაფერისია, ჩაატაროს ამ მეთოდების გამოყენების ტესტირება; და

ბ) უნდა ჩაატაროს ანალიზური პროცედურები, ან მოცემული გარემოებების შესაფერისი სხვა აუდიტის პროცედურები.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მარაგი

მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრება (იხ. პუნქტი 4(ა))

გ1. ჩვეულებრივ, ხელმძღვანელობა განსაზღვრავს პროცედურებს, რომლის თანახმადაც მარაგის ინვენტარიზაცია ტარდება სულ მცირე წელიწადში ერთხელ მაინც, რათა მის საფუძველზე მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგება და, სადაც შესაფერისია, დარწმუნდეს სუბიექტის მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემის საიმედოობაში.

გ2. მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება მოიცავს:

- მარაგის ინსპექტირებას, მისი არსებობის დასადგენად და მარაგის მდგომარეობის შესაფასებლად, ასევე ინვენტარიზაციის ტესტების ჩატარებას;
- დაკვირვებას ხელმძღვანელობის მიერ მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარებისთვის დადგენილი ინსტრუქციებისა და ინვენტარიზაციის შედეგების აღრიცხვისა და კონტროლის პროცედურების შესრულებაზე; და
- აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას ხელმძღვანელობის მიერ ინვენტარიზაციის ჩასატარებლად გამოყენებული პროცედურების საიმედოობაზე.

ზემოაღნიშნული პროცედურების გამოყენება შესაძლებელია კონტროლის ტესტების სახით ან ძირითადი პროცედურების სახით, იმისდა მიხედვით, როგორია რისკის აუდიტორისეული შეფასება, აუდიტის ჩატარების დაგეგმილი მიდგომა და აუდიტორის მიერ ჩატარებული სპეციფიკური პროცედურები.

გ3. მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრების დაგეგმვის დროს (ან წინამდებარე ასს-ის მე-4-8 პუნქტებით გათვალისწინებული აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისას) გასათვალისწინებელია შემდეგი საკითხები:

- მარაგთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები;
- მარაგთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის ხასიათი;
- არის თუ არა მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარების სათანადო პროცედურები და ინსტრუქციები;
- მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარების თარიღი;
- აქვს თუ არა სუბიექტს მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემა;

- მარაგის ადგილმდებარეობა, მათ შორის, სხვადასხვა ადგილას განთავსებული მარაგის არსებითობა და მასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები, რათა განსაზღვროს აუდიტორმა, რომელ ადგილას მდებარე მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრება არის მიზანშეწონილი. ასს 600[4] ეხება სხვა აუდიტორების მონაწილეობას აუდიტში და, შესაბამისად, შეიძლება აღნიშნული სტანდარტი იყოს შესაფერისი, თუ შორეულ რეგიონში განთავსებული მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრებისათვის სხვა აუდიტორების გამოყენება არის გათვალისწინებული;
- საჭიროა თუ არა აუდიტორის ექსპერტის დახმარება. ასს 620[5] ეხება აუდიტორის ექსპერტის გამოყენებას აუდიტორის დასახმარებლად საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების საკითხში.

ხელმძღვანელობის ინსტრუქციებისა და პროცედურების შეფასება
(იხ. პუნქტი 4(ა) (i))

გ4. მარაგის ინვენტარიზაციის შედეგების აღრიცხვის, კონტროლის პროცედურებისა და ინსტრუქციების შეფასებისას, აუდიტორი ითვალისწინებს, მოიცავს თუ არა ეს პროცედურები და ინსტრუქციები, მაგალითად:

- სათანადო კონტროლის პროცდურებს, მაგალითად, გამოყენებული საინვენტარიზაციო უწყისების შეგროვებას, გამოუყენებელი საინვენტარიზაციო უწყისების აღრიცხვას და ინვენტარიზაციისა და ხელახალი ინვენტარიზაციის პროცედურებს;
- დაუმთავრებელი წარმოების საბოლოო სტადიის, ძნელად გაყიდვადი მარაგის, დაძველებული ან დაზიანებული მარაგის ელემენტებისა და მესამე მხარის მფლობელობაში მყოფი (მაგალითად, კონსიგნაციით) მარაგის ზუსტ იდენტიფიკაციას;
- მარაგის ფიზიკური რაოდენობის შესაფასებელ პროცედურებს, მაგალითად, შეიძლება საჭირო იყოს ქვანახშირის გროვის რაოდენობრივი შეფასება;
- კონტროლის განხორციელებას მარაგის მოძრაობაზე ერთი ადგილიდან მეორეზე, ასევე მარაგის გაგზავნასა და მიღებაზე დროში გამიჯვნის თარიღამდე და მის შემდეგ.

4. ასს 600 - `*სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*~.

5. ასს 620 - `*აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება*~.

დაკვირვება ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი ინვენტარიზაციის პროცედურების ჩატარებაზე (იხ. პუნქტი (4)(ა) (ii))

გ5. დაკვირვება ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი ინვენტარიზაციის პროცედურების ჩატარებაზე, მაგალითად, დაკვირვება პროცედურებზე, რომლებიც დაკავშირებულია ინვენტარიზაციის დაწყებამდე, ინვენტარიზაციის მიმდინარეობისას და მის შემდეგ მარაგის მოძრაობაზე კონტროლის განხორციელებასთან, აუდიტორს ეხმარება აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში იმის შესახებ, რომ ხელმძღვანელობის ინსტრუქციები და ინვენტარიზაციის პროცედურები ადეკვატურად არის მოფიქრებული და სათანადოდ ხორციელდება პრაქტიკაში. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს დროში გამიჯვნის შესახებ ინფორმაციის ასლები, როგორიცაა, მაგალითად, ინფორმაცია მარაგის მოძრაობის შესახებ, რაც მოგვიანებით დაეხმარება მარაგის მოძრაობასთან დაკავშირებით აუდიტის პროცედურების ჩატარებაში.

მარაგის ინსპექტირება (იხ. პუნქტი 4(ა) (iii))

გ6. მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრებისას მარაგის ინსპექტირება აუდიტორს ეხმარება, დარწმუნდეს მარაგის არსებობაში (მაგრამ არა მისი საკუთრების უფლებაში) და დაძველებული, ან დაზიანებული მარაგის დადგენაში.

ინვენტარიზაციის ტესტების ჩატარება (იხ. პუნქტი 4(ა) (iv))

გ7. ინვენტარიზაციის ტესტების ჩატარებით, მაგალითად, ხელმძღვანელობის საინვენტარიზაციო უწყისებიდან შერჩეული მუხლების შედარებით ფიზიკურ მარაგთან და პირიქით, ფიზიკური მარაგიდან შერჩეული მუხლების შედარებით ხელმძღვანელობის საინვენტარიზაციო უწყისების მონაცემებთან აუდიტორი მოიპოვებს აუდიტის მტკიცებულებებს ამ ჩანაწერების სისრულეზეც და სისწორეზეც.

გ8. ინვენტარიზაციის ტესტების ჩატარებასთან ერთად, ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული ინვენტარიზაციის საბოლოო ჩანაწერების ასლების მოპოვებაც აუდიტორს დაეხმარება სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარებაში შემდგომში, რათა დაადგინოს, სუბიექტის ინვენტარიზაციის საბოლოო ჩანაწერები (დოკუმენტები) ასახავს თუ არა ინვენტარიზაციის ფაქტობრივ შედეგებს.

ინვენტარიზაცია, რომელიც ჩატარებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღისათვის (იხ. მე-5 პუნქტი)

გ9. პრაქტიკული მიზნებისათვის მარაგის ინვენტარიზაცია შეიძლება ჩატარდეს ნებისმიერ დღეს ან დღეებში, რომელიც არ ემთხვევა ფინანსური ანგარიშგების თარიღს. ამის გაკეთება შესაძლებელია

იმის მიუხედავად, როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა მარაგის რაოდენობას - წლიური ინვენტარიზაციის შედეგად, თუ მას აქვს მარაგის აღრიცხვის უწყვეტი სისტემა. ნებისმიერ შემთხვევაში, მარაგის ცვლილებებზე დაწესებული კონტროლის საშუალებების მათი დიზაინის, მათი დანერგვისა და ფუნქციონირების ეფექტიანობა განსაზღვრავს, არის თუ არა აუდიტის მიზნების შესაფერისი მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარება ფინანსური ანგარიშგების თარიღისგან განსხვავებულ რომელიმე დღეს ან დღეებში. შუალედური თარიღისათვის ძირითადი პროცედურების ჩატარების მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს ადგენს ასს 330.[6]

გ10. როდესაც დამკვეთი მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემას იყენებს, ხელმძღვანელობა შეიძლება მარაგის ფიზიკური დათვლის ან სხვა ტესტებს ატარებდეს, სუბიექტის მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემის დოკუმენტაციაში ასახული მარაგის რაოდენობის ინფორმაციის საიმედოობის დასადგენად. ზოგ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობამ ან აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემის ჩანაწერებში ასახული მარაგის რაოდენობასა და სახეზე არსებული მარაგის ფაქტობრივ რაოდენობაში განსხვავებები; ეს შეიძლება იმის მაჩვენებელი იყოს, რომ მარაგის ცვლილებებზე დაწესებული კონტროლი არ ფუნქციონირებს ეფექტურად.

გ11. როდესაც აუდიტორი გეგმავს აუდიტის პროცედურებს აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, სათანადოდ აღრიცხულია თუ არა ინვენტარიზაციის თარიღს ან თარიღებსა და მარაგის საბოლოო ჩანაწერებს შორის დროის მონაკვეთში მარაგის სიდიდეებში მომხდარი ცვლილებები, იგი განიხილავს შემდეგ საკითხებს:

- სათანადოდ არის თუ არა კორექტირებული მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის ჩანაწერები;
- სუბიექტის მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის ჩანაწერების (დოკუმენტაციის) საიმედოობას;
- მარაგის ინვენტარიზაციის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციასა და მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემის ჩანაწერებს შორის არსებული მნიშვნელოვანი განსხვავებების მიზეზებს.

თუ შეუძლებელია მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება
(იხ. მე-7 პუნქტი)

გ12. ზოგ შემთხვევაში, მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება შეუძლებელია. ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს ისეთი ფაქტორებით,

6. ასს 330, პუნქტები 22-23.

როგორიცაა მარაგის ხასიათი და მათი ადგილმდებარეობა, მაგალითად, როდესაც მარაგი ისეთ რეგიონში (ადგილას) მდებარეობს, სადაც აუდიტორის უსაფრთხოებას შეიძლება საფრთხე ემუქრებოდეს. თუმცა, ჩვეულებრივი მიზეზი იმისა, რომ აუდიტორისთვის მოუხერხებელია მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება, საკმარისი არ არის იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეუძლებლად მიიჩნიოს ინვენტარიზაციაზე დასწრება. გარდა ამისა, როგორც ახსნილია ასს 200-ში[7], სირთულე, დრო ან დანახარჯები არ წარმოადგენს დასაბუთებულ საფუძველს იმისთვის, რომ აუდიტორმა გამოტოვოს (არ ჩაატაროს) რომელიმე აუდიტის პროცედურა, როდესაც არ არსებობს სხვა ალტერნატივა, ან დაკმაყოფილდეს ნაკლებად სარწმუნო სხვა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებით.

გ13. ზოგ შემთხვევაში, როდესაც მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრება შეუძლებელია, შეიძლება ალტერნატიულმა აუდიტის პროცედურებმა, მაგალითად, მარაგის კონკრეტული ელემენტების შემდგომ პერიოდში გაყიდვის დოკუმენტაციის ინსპექტირებამ, ან ინვენტარიზაციამდე ნაყიდი მარაგის დოკუმენტაციის ინსპექტირებამ, უზრუნველყოს აუდიტორი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით, მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ.

გ14. თუმცა, სხვა შემთხვევაში, შეიძლება შესაძლებელი არ იყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მარაგის არსებობასა და მდგომარეობაზე სხვა ალტერნატიული პროცედურებით. ასეთ სიტუაციაში, ასს 705 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის მოტივით.[8]

მესამე მხარის მეთვალყურეობისა და კონტროლის ქვეშ მყოფი მარაგი

დადასტურება (იხ. პუნქტი 8(ა))

გ15. გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების ჩატარებაზე მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს ადგენს ასს 505[9].

სხვა აუდიტის პროცედურები (იხ. პუნქტი 8(ბ))

გ16. კონკრეტულ გარემოებებში, მაგალითად, როდესაც აუდიტორს მოპოვებული აქვს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც ეჭვს ბადებს მესამე მხარის პატიოსნებასა და ობიექტურობაზე, აუდიტორმა შეიძლება

7. ასს 200 - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*`, პუნქტი გ53.

8. ასს 705 (გადასინჯული), მე-13 პუნქტი.

9. ასს 505 - `*გარე მხარეების დადასტურება*`.

მიზანშეწონილად ჩათვალოს სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარება, მესამე მხარესთან დადასტურების პროცედურის ჩატარების ნაცვლად ან მასთან ერთად. სხვა აუდიტის პროცედურების მაგალითებია:

- მესამე მხარესთან მყოფი მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრება, ან სხვა აუდიტორთან შეთანხმება, რომ დაესწროს მესამე მხარესთან მყოფი მარაგის ინვენტარიზაციას;
- სხვა აუდიტორის აუდიტორის დასკვნის ან მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნის მოპოვება მესამე მხარის შიდა კონტროლის იმ პროცედურების ადეკვატურობაზე, რომლებიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ მარაგი სათანადოდ იყოს დათვლილი და დაცული;
- მესამე მხარესთან არსებული მარაგის დოკუმენტაციის ინსპექტირება, მაგალითად, საწყობის შემოსავლის ზედდებულების;
- დასტურის მოთხოვნის გაგზავნა სხვა მხარეებისთვის, როდესაც მარაგი ჩადებულია გირაოში უზრუნველყოფის სახით.

სასამართლო პროცესი და პრეტენზიები

სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების სისრულე (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ17. სასამართლო პროცესები და პრეტენზიები, რომლებიც სუბიექტს შეეხება, შეიძლება არსებით გავლენას ახდენდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და, შესაბამისად, შეიძლება მოითხოვებოდეს მათ შესახებ ინფორმაციის გაშუქება, ან მათი გათვალისწინება ფინანსურ ანგარიშგებაში.

გ18. მე-9 პუნქტით განსაზღვრული პროცედურების გარდა, სასამართლო პროცესებთან და პრეტენზიებთან დაკავშირებით სხვა შესაფერისი პროცედურები შეიძლება იყოს, მაგალითად, სუბიექტისა და მისი გარემოს შესასწავლად ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული ინფორმაცია აუდიტორს დაეხმარება სუბიექტთან დაკავშირებული სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების დადგენაში.

გ19. აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც აუდიტორმა მოიპოვა ისეთი სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების დასადგენად, რომლებიც წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკს, ასევე შეიძლება უზრუნველყოფდეს აუდიტორს სასამართლო პროცესებთან და პრეტენზიებთან დაკავშირებული სხვა შესაფერისი მოსაზრებებით,

როგორიცაა, მაგალითად, შეფასება ან გაზომვა. ასს 540[10] ადგენს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს აუდიტორის მიერ ისეთი სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების განხილვასთან დაკავშირებით, რომლებიც საჭიროებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოყენებას, ან სათანადო განმარტებების მიცემას ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

იურიდიული ხარჯების ანგარიშების მიმოხილვა (იხ. პუნქტი 9(გ))

გ20. კონკრეტულ გარემოებებში, როდესაც იხილავს იურიდიული ხარჯების ანგარიშებს, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს შესაბამისი პირველადი დოკუმენტების შემოწმება, მაგალითად, იურიდიული ხარჯების ანგარიშ-ფაქტურების.

სუბიექტის გარე იურისტთან კომუნიკაცია (იხ. პუნქტები 10-11)

გ21. სუბიექტის გარე იურისტთან პირდაპირი კავშირი აუდიტორს ეხმარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში იმის შესახებ, ცნობილია თუ არა მისთვის პოტენციურად არსებითი სასამართლო პროცესი და პრეტენზიები და მართებულია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული მათი ფინანსური შედეგების, მათ შორის დანახარჯების შეფასებები.

გ22. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება აუდიტორი ცდილობდეს პირდაპირ დაკავშირებას სუბიექტის გარე იურისტთან, ზოგადი გამოკითხვის წერილის მეშვეობით. ამ მიზნით შედგენილი ზოგადი გამოკითხვის წერილი სუბიექტის გარე იურისტისგან ითხოვს აუდიტორისთვის ინფორმაციის მიწოდებას, მისთვის ცნობილი ნებისმიერი სასამართლო პროცესისა და პრეტენზიის შესახებ, ასევე მის შეფასებას სასამართლო პროცესისა და პრეტენზიების მოსალოდნელი შედეგებისა და ფინანსური შედეგების, მათ შორის, დანახარჯების სიდიდის შესახებ.

გ23. თუ მოსალოდნელი არ არის, რომ სუბიექტის გარე იურისტი სათანადოდ უპასუხებს ზოგადი გამოკითხვის წერილს, მაგალითად, თუ პროფესიული ორგანიზაცია, რომლის წევრიც არის სუბიექტის გარე იურისტი, კრძალავს ამგვარ წერილზე პასუხის გაცემას, აუდიტორმა შეიძლება პირდაპირი კავშირის დამყარება სცადოს სპეციფიკური გამოკითხვის წერილის მეშვეობით. ამ მიზნით მომზადებული სპეციფიკური გამოკითხვის წერილი მოიცავს:

---

10. ასს 540 (გადასინჯული) - *`სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი~*.

ა) სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების ჩამონათვალს;

ბ) თუ არსებობს, თითოეული დადგენილი სასამართლო პროცესისა და პრეტენზიის მოსალოდნელი შედეგისა და მისი ფინანსური შედეგების, მათ შორის, დანახარჯების, ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას; და

გ) იმის მოთხოვნას, რომ სუბიექტის გარე იურისტმა უნდა დაადასტუროს ხელმძღვანელობის შეფასებების მართებულობა და აუდიტორს მიაწოდოს დამატებითი ინფორმაცია, თუ სუბიექტის გარე იურისტი მიიჩნევს, რომ ეს სია არ არის სრულყოფილი, ან სწორი.

გ24. გარკვეულ სიტუაციებში, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ასევე სუბიექტის გარე იურისტთან შეხვედრაც, სასამართლო პროცესის ან პრეტენზიების სავარაუდო შედეგების განსახილველად. მაგალითად, როდესაც:

- აუდიტორი დაადგენს, რომ კონკრეტული საკითხი მნიშვნელოვან რისკს ექვემდებარება;
- საკითხი რთულია;
- უთანხმოება არსებობს ხელმძღვანელობასა და სუბიექტის გარე იურისტს შორის.

გ25. ასს 700-ის (გადასინჯული)[11] შესაბამისად, აუდიტორს მოეთხოვება, რომ აუდიტორის დასკვნა არ დაათარიღოს იმ თარიღის წინა რიცხვით, როდესაც აუდიტორმა შეკრიბა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომელსაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების მიმდინარე სტატუსის (მდგომარეობის) შესახებ აუდიტორს შეუძლია ხელმძღვანელობის გამოკითხვით, მათ შორის სუბიექტის შიდა იურისტის გამოკითხვით, რომელიც პასუხისმგებელია აუდიტორისთვის საინტერესო საკითხების მოგვარებაზე. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ახალი ინფორმაციის მოპოვება სუბიექტის გარე იურისტისგან.

სეგმენტური ინფორმაცია (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ26. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, სუბიექტს შეიძლება მოეთხოვებოდეს, ან უფლება ჰქონდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში სეგმენტური ინფორმაციის გამჟღავნების. აუდიტორის პასუხისმგებლობა სეგმენტური ინფორმაციის ფინან-

11. ასს 700 (გადასინჯული) - `*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*`.

სურ ანგარიშგებაში წარდგენასა და მის შესახებ მომზადებულ განმარტებით შენიშვნებზე, შედის მის პასუხისმგებლობაში, რომელიც აკისრია მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით. შესაბამისად, აუდიტორს არ მოეთხოვება ისეთი აუდიტის პროცედურების ჩატარება, რაც აუცილებელი იქნებოდა მოსაზრების გამოსათქმელად, მხოლოდ განცალკევებით წარდგენილი სეგმენტური ინფორმაციის შესახებ.

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მეთოდების შესწავლა
(იხ. პუნქტი 13(ა))

გ27. კონკრეტულ გარემოებებში, როდესაც აუდიტორი ინფორმაციას კრებს ხელმძღვანელობის მიერ სეგმენტური ინფორმაციის დასადგენად გამოყენებული მეთოდების შესახებ და ადგენს, აღნიშნული მეთოდების გამოყენებით, სავარაუდოდ მიიღწევა თუ არა ინფორმაციის გაშუქება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- სეგმენტებს შორის გაყიდვები, ტრანსფერები და შემოსავლები და სეგმენტთაშორისი თანხების ელიმინირება;
- საბიუჯეტო და სხვა მოსალოდნელი შედეგების შედარება, მაგალითად, საოპერაციო მოგებისა და გაყიდვების ფარდობის კოეფიციენტის;
- აქტივებისა და დანახარჯების განაწილება სეგმენტებზე;
- შესაბამისობა წინა პერიოდებთან და შეუსაბამობების შესახებ მომზადებული განმარტებითი შენიშვნების ადეკვატურობა.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 505

გარე მხარეების დადასტურება

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 505-ის მოქმედების სფერო 1

აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები 2-3

ძალაში შესვლის თარიღი 4

მიზანი 5

განმარტებები 6

მოთხოვნები

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები 7

ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე 8-9

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები 10-14

უარყოფითი დასტური 15

მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება 16

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები გ1-გ7

ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე გ8-გ10

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები გ11-გ22

უარყოფითი დასტური გ23

მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება გ24-გ25

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 505 - `*გარე მხარეების დადასტურება*~ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~ - ერთად.

შესავალი

ასს 505-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის მიერ გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების გამოყენებას, აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ასს 330-ისა[1] და ასს 500-ის[2] მოთხოვნების შესაბამისად. იგი არ ეხება გამოკითხვებს, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს სუბიექტთან დაკავშირებულ სასამართლო პროცესებსა და პრეტენზიებთან მიმართებით, რასაც არეგულირებს ასს 501.[3]

აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები

2. ასს 500-ში აღნიშნულია, რომ აუდიტის მტკიცებულების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და ხასიათი და დამოკიდებულია კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელშიც მტკიცებულება იქნა მოპოვებული.[4] ამ ასს-ში ასევე მოცემულია ზოგადი მოსაზრებები აუდიტის მტკიცებულებების შესახებ[5]:

   - აუდიტის მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, თუ ის მოპოვებულია სუბიექტისაგან დამოუკიდებელი გარე წყაროდან;
   - უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულება უფრო საიმედოა, ვიდრე აუდიტორის მიერ არაპირდაპირ მოპოვებული, ან მტკიცებულება, რომელიც დასკვნის გამოტანას საჭიროებს;
   - აუდიტის მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, როდესაც იგი არსებობს დოკუმენტის სახით, ქაღალდზე ან ელექტრონული, ან სხვა ფორმით.

   შესაბამისად, აუდიტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, გარე მხარის დასტურის სახით არსებული აუდიტის მტკიცებულება, რომელიც უშუალოდ აუდიტორმა მიიღო დამადასტურებელი მხარისგან, შეიძლება უფრო საიმედო იყოს, ვიდრე სუბიექტში შექმნილი მტკიცებულება. წინამდებარე ასს-ის მიზანია,

---

1. ასს 330 - *`აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის.~*
2. ასს 500 - *`აუდიტის მტკიცებულება~*.
3. ასს 501 - *`აუდიტის მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის~*.
4. ასს 500, პუნქტი გ5.
5. ასს 500, პუნქტი გ31.

აუდიტორს დაეხმაროს გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების დაგეგმვასა და ჩატარებაში, რათა მოიპოვოს რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებები.

3. სხვა ასს-ებში აღიარებულია გარე მხარეებიდან მიღებული დასტურის (გარე დასტურის), როგორც აუდიტის მტკიცებულების მნიშვნელობა, მაგალითად:

- ასს 330-ში განხილულია აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის საერთო ღონისძიებების დაგეგმვასა და ჩატარებაზე, ასევე დამატებითი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვასა და ჩატარებაზე, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებს და მათზე რეაგირებისთვისაა გამიზნული.[6] გარდა ამისა, ასს 330-ის თანახმად, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციისთვის, ანგარიშის ნაშთისა და განმარტებითი შენიშვნისთვის, იმის მიუხედავად, როგორია არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებები. აუდიტორს ასევე მოეთხოვება იმის განხილვა, ჩაატარებს თუ არა გარე მხარეების დადასტურების პროცედურებს, როგორც ძირითად აუდიტის პროცედურებს.[7]
- ასს 330 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მით უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მაღალია რისკის აუდიტორისეული შეფასება.[8] ამ მიზნით, აუდიტორმა შეიძლება გაზარდოს მტკიცებულებების რაოდენობა, ან უფრო საიმედო და რელევანტური მტკიცებულებები მოიპოვოს, ან ორივე მიდგომა გამოიყენოს. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება უფრო მეტი ყურადღება გაამახვილოს მტკიცებულებების მოპოვებაზე უშუალოდ მესამე მხარისგან, ან დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოპოვებაზე რამდენიმე სხვადასხვა წყაროდან. ასს 330-ში ასევე აღნიშნულია, რომ გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს მაღალი დონის საიმედო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში, რომლებიც აუდიტორს ესაჭი-

6. ასს 330, პუნქტები მე-5-6.
7. ასს 330, პუნქტი მე-18-19.
8. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

როება თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის.[9]

- ასს 240-ში აღნიშნულია, რომ აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს და გაგზავნოს დასტურის მოთხოვნები დამატებითი დამადასტურებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად, როგორც კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებული, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების ღონისძიება.[10]
- ასს 500-ში აღნიშნულია, რომ სუბიექტისგან დამოუკიდებელი მხარისგან დამადასტურებელი ინფორმაციის მოპოვებამ, როგორიცაა გარე დასტური, შეიძლება აამაღლოს აუდიტორის რწმუნების დონე, რომელსაც მოიპოვებს ბუღალტრულ ჩანაწერებში არსებული მტკიცებულებებიდან, ან ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილიდან.[11]

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

5. გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების ჩატარებისას აუდიტორის მიზანია ისეთი პროცედურებს დაგეგმვა და ჩატარება, რომ მოიპოვოს რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებები.

განმარტებები

6. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) გარე დასტური - აუდიტის მტკიცებულება, რომელიც მოპოვებულია მესამე მხარისგან (დამადასტურებელი მხარე) უშუალოდ აუდიტორისთვის გაგზავნილი წერილობითი პასუხის სახით, ქაღალდზე ან ელექტრონული ფორმით, ან სხვა საშუალებით;

   ბ) დადებითი დასტურის მოთხოვნა - მოთხოვნა იმისა, რომ დამადასტურებელმა მხარემ უშუალოდ აუდიტორს მიაწოდოს მოთხოვნილი ინფორმაცია ან მიუთითოს, ეთანხმება თუ არა

9. ასს 330, პუნქტი გ55.

10. ასს 240 - *`აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით`*, პუნქტი გ38.

11. ასს 500, პუნქტები გ8-გ9.

დამადასტურებელი მხარე დასტურის მოთხოვნაში ასახულ ინფორმაციას;

გ) უარყოფითი დასტურის მოთხოვნა - მოთხოვნა იმისა, რომ დამადასტურებელმა მხარემ უშუალოდ აუდიტორს უპასუხოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დამადასტურებელი მხარე არ ეთანხმება დასტურის მოთხოვნაში მოცემულ ინფორმაციას;

დ) უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნა - დადებითი დასტურის მოთხოვნის შემთხვევაში, დამადასტურებელი მხარის მიერ დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის არგაცემა ან სრული პასუხის არგაცემა, ან უკანდაბრუნებული მოთხოვნა, რომელიც ადრესატს არ მიუღია;

ე) გადახრა - პასუხი, სადაც მითითებულია, რომ განსხვავება არსებობს დასადასტურებლად მოთხოვნილ ინფორმაციას, ან სუბიექტის ჩანაწერებში არსებულ ინფორმაციასა და დამადასტურებელი მხარის მიერ მიწოდებულ ინფორმაციას შორის.

მოთხოვნები

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები

7. როდესაც გარე მხარეების დადასტურების პროცედურებს იყენებს, აუდიტორმა კონტროლი უნდა განახორციელოს გარე დასტურის მოთხოვნებზე, მათ შორის:

ა) დასადასტურებელი ან მოსათხოვნი ინფორმაციის განსაზღვრაზე; (იხ. პუნქტი გ1)

ბ) შესაფერისი დამადასტურებელი მხარის შერჩევაზე; (იხ. პუნქტი გ2)

გ) დასტურის მოთხოვნის დამუშავებაზე, მათ შორის, იმის დადგენაზე, სათანადოდ არის თუ არა მითითებული ადრესატი დასტურის მოთხოვნებზე და შეიცავს თუ არა უკან დასაბრუნებელ ინფორმაციას, რომლის პასუხი უშუალოდ აუდიტორს უნდა გაეგზავნოს; და (იხ. პუნქტები გ3-გ6)

დ) მოთხოვნების გაგზავნაზე, მათ შორის, დამადასტურებელი მხარისთვის საკონტროლო მოთხოვნების გაგზავნაზეც, აუცილებლობის შემთხვევაში. (იხ. პუნქტი გ7)

ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე

8. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე, აუდიტორმა უნდა:

ა) გამოიკითხოს ხელმძღვანელობის უარის მიზეზები და ეძებოს აუდიტის მტკიცებულებები, მათი უარის მიზანშეწონილობისა და საფუძვლიანობის შესახებ; (იხ. პუნქტი გ8)

ბ) შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ხელმძღვანელობის უარი არსებითი უზუსტობის სათანადო რისკების, მათ შორის, თაღლითობის რისკის შეფასებაზე და სხვა აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე; და (იხ. პუნქტი გ9)

გ) ჩაატაროს ალტერნატიული პროცედურები რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. (იხ. პუნქტი გ10)

9. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ უსაფუძვლოა ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნების გაგზავნაზე, ან აუდიტორი ვერ შეძლებს რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას ალტერნატიული აუდიტის პროცედურებიდან, აუდიტორმა ამის შესახებ უნდა აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, ასს 260-ის (გადასინჯული)[12] მოთხოვნების შესაბამისად. აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს ამგვარი უარის გავლენა აუდიტსა და აუდიტორის მოსაზრებაზე, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.[13]

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები

დასტურის მოთხოვნების პასუხების საიმედოობა

10. თუ აუდიტორი დაადგენს ფაქტორებს, რომლებიც ეჭვს ბადებს დასტურის მოთხოვნის პასუხის საიმედოობაზე, მან უნდა მოიპოვოს დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებები ეჭვის გასაქარწყლებლად. (იხ. პუნქტები გ11-გ16)

11. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ დასტურის მოთხოვნის პასუხი საიმედო არ არის, მან უნდა შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ეს არსებითი უზუსტობის სათანადო რისკების, მათ შორის თაღლითობის რისკის შეფასებაზე და სხვა აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. (იხ. პუნქტი გ17)

უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნები

12. თითოეული უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნისთვის აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ალტერნატიული პროცედურები რელევანტური

12. ასს 260 (გადასინჯული) - *`მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება~*, მე-16 პუნქტი.

13. ასს 705 (გადასინჯული) - *`მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში~*.

და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. (იხ. პუნქტები გ18-გ19)

როდესაც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელია პასუხი დადებითი დასტურის მოთხოვნაზე

13. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელია პასუხის მიღება დადებითი დასტურის მოთხოვნაზე, ალტერნატიული აუდიტის პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს აუდიტორს მისთვის საჭირო აუდიტის მტკიცებულებებით. თუ აუდიტორი ვერ მოიპოვებს ამგვარ ინფორმაციას, მან ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად უნდა განსაზღვროს, რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტსა და აუდიტორის მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ20)

გადახრები

14. აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს გადახრები, რათა განსაზღვროს, არის თუ არა ისინი უზუსტობების არსებობის მიმანიშნებელი. (იხ. პუნქტები გ21-გ22)

უარყოფითი დასტური

15. უარყოფითი დასტური უფრო ნაკლებად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს, ვიდრე დადებითი. შესაბამისად, აუდიტორმა არ უნდა გამოიყენოს უარყოფითი დასტურის მოთხოვნა ერთადერთი ძირითადი აუდიტის პროცედურის სახით, კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკზე რეაგირებისთვის, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც არსებობს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორი: (იხ. პუნქტი გ23)

ა) აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკი შეაფასა, როგორც დაბალი და საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვა ამ მტკიცების შესაფერის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე;

ბ) უარყოფითი დასტურის პროცედურებისთვის განსაზღვრული ელემენტების გენერალური ერთობლიობა შედგება დიდი რაოდენობის მცირე სიდიდის ერთგვაროვანი ანგარიშების ნაშთებისაგან, ოპერაციების ან პირობებისგან;

გ) მოსალოდნელია, რომ ძალიან მცირე იქნება გადახრის კოეფიციენტი; და

დ) აუდიტორისათვის ცნობილი არ არის ისეთი გარემოებები ან პირობები, რის გამოც უარყოფითი დასტურის მოთხოვნის მიმღებები ყურადღებას არ მიაქცევენ ამგვარ მოთხოვნას.

მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება

16. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, უზრუნველყოფს თუ არა მას გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებებით, ან აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. (იხ. პუნქტები გ24-გ25)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები

დასადასტურებელი ან მოსათხოვნი ინფორმაციის განსაზღვრა
(იხ. პუნქტი 7(ა))

გ1. გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები ხშირად ტარდება ანგარიშის ნაშთებისა და მათი ელემენტების შესახებ ინფორმაციის დასადასტურებლად ან მოსათხოვნად. მათი გამოყენება ასევე შესაძლებელია ხელშეკრულების, შეთანხმების პირობების ან სუბიექტსა და სხვა მხარეებს შორის შესრულებული ოპერაციების დასადასტურებლად, ან გარკვეული პირობების, მაგალითად არაძირითადი ხელშეკრულების~ არარსებობის დასადასტურებლად.

შესაფერისი დამადასტურებელი მხარის შერჩევა (იხ. პუნქტი 7(ბ)

გ2. დასტურის მოთხოვნების პასუხები უფრო რელევანტურ და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებებს მაშინ უზრუნველყოფს, როდესაც მოთხოვნები ისეთ დამადასტურებელ მხარეს ეგზავნება, რომელმაც, აუდიტორის აზრით, იცის დასადასტურებელი ინფორმაცია. მაგალითად, საფინანსო დაწესებულების მუშაკი, რომელიც კარგად არის ინფორმირებული იმ ოპერაციების ან ხელშეკრულებების შესახებ, რომელთა დადასტურებაც მოითხოვება, შეიძლება ყველაზე შესაფერისი პირი იყოს იმ საფინანსო დაწესებულებაში, რომლისგანაც დადასტურებას ითხოვენ.

დასტურის მოთხოვნების დამუშავება (იხ. პუნქტი 7(გ)

გ3. დასტურის მოთხოვნის ფორმატმა შეიძლება პირდაპირპროპორციული გავლენა მოახდინოს დასტურის პასუხის დონეზე და ამ პასუხებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობასა და ხასიათზე.

გ4. დასტურის მოთხოვნების დამუშავების პროცესში გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

- მტკიცებები, რომლებსაც დასტურის მოთხოვნა უკავშირდება;
- კონკრეტული გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკები, მათ შორის თაღლითობის რისკები;
- დასტურის მოთხოვნის ფორმატი და სტრუქტურა;
- წინა პერიოდების აუდიტში ან სხვა გარიგებებში შეძენილი გამოცდილება;
- ინფორმაციის მიწოდების მეთოდი (მაგალითად, ქაღალდის ფორმით, ელექტრონული თუ სხვა საშუალებით);
- ხელმძღვანელობის მიერ ნებართვის მიცემა დამადასტურებელი მხარისთვის, უპასუხოს აუდიტორს. დამადასტურებელმა მხარემ პასუხის გაცემა შეიძლება მარტო ისეთ დასტურის მოთხოვნებზე მოისურვოს, რომელიც ავტორიზებული იქნება ხელმძღვანელობის მიერ;
- გამიზნული დამადასტურებელი მხარის შესაძლებლობა, დაადასტუროს ან მიაწოდოს აუდიტორს მოთხოვნილი ინფორმაცია (მაგალითად, ინდივიდუალური ანგარიშ-ფაქტურის თანხა ან მთლიანი ნაშთი).

გ5. გარე დადებით დასტურის მოთხოვნაში დამადასტურებელ მხარეს პასუხის გაცემას სთხოვენ ყველა შემთხვევაში: მაშინაც, თუ მას სთხოვენ, რომ დაეთანხმოს წერილში მოტანილ ინფორმაციას და მაშინაც, თუ სთხოვენ გარკვეული ინფორმაციის მიწოდებას. როგორც წესი, იგულისხმება, რომ დადებითი დასტურის მოთხოვნის პასუხი საიმედო აუდიტის მტკიცებულებას უზრუნველყოფს, მაგრამ არსებობს რისკი იმისა, რომ დამადასტურებელმა მხარემ დასტურის მოთხოვნას შეიძლება ინფორმაციის სისწორის გადამოწმების გარეშე უპასუხოს. აუდიტორმა აღნიშნული რისკი შეიძლება შეამციროს ისეთი დადებითი დასტურის მოთხოვნის მეშვეობით, როდესაც მის მიერ მომზადებულ დასტურის მოთხოვნაში ჩაწერილი არ იქნება თანხა (ან სხვა ინფორმაცია) და დამადასტურებელ მხარეს სთხოვს, თვითონ ჩაწეროს თანხა, ან მიაწოდოს სხვა ინფორმაცია. მეორე მხრივ, ასეთი ტიპის `ცარიელი~ დასტურის მოთხოვნის გამოყენებამ შეიძლება უფრო დაბალი ხარისხის პასუხი მოგვცეს, რადგან მის შესავსებად დამადასტურებელ მხარეს დამატებითი სამუშაოს შესრულება მოუწევს.

გ6. იმის დადგენა, სათანადოდ არის თუ არა განსაზღვრული ადრესატი, გულისხმობს დასტურის მოთხოვნის გაგზავნამდე ზოგიერთი ან ყველა მისამართის შემოწმებას.

საკონტროლო დასტურის მოთხოვნები (იხ. პუნქტი 7(დ))

გ7. აუდიტორს შეუძლია დამატებითი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნა, თუ დასტურის მოთხოვნის პასუხს მიზანშეწონილი დროის განმავლობაში არ მიიღებს. მაგალითად, აუდიტორმა თავდაპირველი მისამართების გადამოწმების შემდეგ, შეიძლება გაგზავნოს დამატებითი ან განმეორებითი დასტურის მოთხოვნები.

ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე

ხელმძღვანელობის უარის საფუძვლიანობა (იხ. პუნქტი 8(ა))

გ8. ხელმძღვანელობის უარი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე წარმოადგენს იმ აუდიტის მტკიცებულებების შეზღუდვას, რომლის მოპოვებაც აუდიტორს სურს. შესაბამისად, აუდიტორს სჭირდება ამ შეზღუდვის მიზეზების გამორკვევა. ამგვარი უარის ერთ-ერთი ყველაზე გავრცელებული მიზეზი შეიძლება იყოს სავარაუდო დამადასტურებელ მხარესთან დაუმთავრებელი სასამართლო დავა ან მოლაპარაკებები, რომლის შედეგებზეც შეიძლება გავლენა მოახდინოს უდროო დროს გაგზავნილმა დასტურის მოთხოვნამ. აუდიტორს მოეთხოვება აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ხელმძღვანელობის უარის მიზანშეწონილობისა და საფუძვლიანობის შესახებ, რადგან არსებობს რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობა აუდიტორს ხელს შეუშლის ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების შეფასებაში, რომლებიც თაღლითობას ან შეცდომას გამოავლენს.

გავლენა არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე (იხ. პუნქტი 8(ბ))

გ9. აუდიტორმა 8(ბ) პუნქტით გათვალისწინებული შეფასების შემდეგ შეიძლება დაასკვნას, რომ მიზანშეწონილია რომელიმე კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების შესწორება და დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების შეცვლა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად.[14] მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობის უარი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელია, ეს შეიძლება თაღლითობის რისკის ფაქტორის მიმნიშნებელი იყოს, რომლის შეფასებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 240-ის შესაბამისად.[15]

14. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - *`არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება`*, 37-ე პუნქტი.

15. ასს 240, 25-ე პუნქტი.

ალტერნატიული აუდიტის პროცედურები (იხ. პუნქტი 8(გ))

გ10. ამ სიტუაციის შესაფერისი ალტერნატიული აუდიტის პროცედურები შეიძლება მსგავსი იყოს უპასუხოდ დატოვებულ მოთხოვნებთან დაკავშირებით ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების, რომლებიც განხილულია გ18-გ19 პუნქტებში. ამგვარ პროცედურებში ასევე გათვალისწინებული უნდა იყოს აუდიტორის შეფასების შედეგები, რომელიც აუდიტორმა განსაზღვრა წინამდებარე ასს-ის 8(ბ) პუნქტის მიხედვით.

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები

დასტურის მოთხოვნების პასუხების შედეგების საიმედოობა
(იხ. მე-10 პუნქტი)

გ11. ასს 500-ში აღნიშნულია, რომ მაშინაც კი, როდესაც აუდიტის მტკიცებულებები მოპოვებულია სუბიექტისგან დამოუკიდებელი გარე მხარისგან, შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც გავლენას იქონიებს მათ საიმედოობაზე.[16] ყველა პასუხისთვის დამახასიათებელია დაყოვნების, გადაკეთების, ან თაღლითობის რისკი. ამგვარი რისკები ყოველთვის არსებობს, იმის მიუხედავად, რა სახით იქნება მიღებული პასუხები: ქაღალდზე, ელექტრონული ფორმით თუ სხვა საშუალებით. შემდეგი ფაქტორები შეიძლება პასუხის საიმედოობაში დაეჭვების საფუძველს ქმნიდეს:

- პასუხი უშუალოდ აუდიტორმა მიიღო თუ არა; ან
- ჩანს თუ არა, რომ პასუხი გამოგზავნილია თავდაპირველად განსაზღვრული დამადასტურებელი მხარისგან.

გ12. ელექტრონული ფორმით, მაგალითად ფაქსით ან ელექტრონული ფოსტით მიღებული პასუხები ექვემდებარება საიმედოობის რისკს, რადგან რესპონდენტის ვინაობა და უფლებამოსილება შეიძლება რთულად დასამტკიცებელი იყოს, ხოლო ინფორმაციის გადაკეთება - რთულად გამოსავლენი. აღნიშნული რისკების შემცირება შესაძლებელია აუდიტორისა და რესპონდენტის მიერ გამოყენებული ისეთი პროცედურებით, რომლებიც ქმნის ელექტრონული ფორმით მიღებული პასუხებისთვის უსაფრთხო გარემოს. თუ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ არსებობს ამგვარი უსაფრთხო პროცედურები, რომლებიც სათანადოდ კონტროლდება, შესაბამისი პასუხების საიმედოობა იზრდება. ელექტრონული წესით შესრულებული დადასტურების პროცედურა შეიძლება აერთიანებდეს სხვადასხვა ტექნიკურ საშუალებას, რომელთა მიზანია ელექტრონული ფორმით

16. ასს 500, პუნქტი გ31

ინფორმაციის გამგზავნის იდენტურობის რატიფიკაცია, მაგალითად ინფორმაციის კოდირება, ელექტრონული ციფრული ხელმოწერებისა და ვებგვერდის ნამდვილობის შემოწმების პროცედურების გამოყენება.

გ13. თუ დამადასტურებელი მხარე ინფორმაციის შესათანხმებლად და დასტურის მოთხოვნაზე პასუხების გასაგზავნად მესამე მხარეს იყენებს, აუდიტორი პროცედურებს ატარებს შემდეგ რისკებზე რეაგირებისათვის:

ა) რისკი იმისა, რომ პასუხი შეიძლება გამოგზავნილი არ იყოს სათანადო წყაროსგან;

ბ) რესპონდენტს შეიძლება არ ჰქონდეს პასუხის გაცემის უფლებამოსილება; და

გ) შეიძლება დარღვეული იყოს გადაცემული ინფორმაციის მთლიანობა.

გ14. ასს 500-ით აუდიტორს მოეთხოვება იმის დადგენა, საჭიროა თუ არა პროცედურების შეცვლა ან დამატება აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებული ეჭვების გასაქარწყლებლად.[17] აუდიტორმა დასტურის მოთხოვნის პასუხის წყაროსა და პასუხის შინაარსის შემოწმება შეიძლება ამჯობინოს დამადასტურებელ მხარესთან დაკავშირების გზით. მაგალითად, როდესაც დამადასტურებელი მხარე პასუხს ელექტრონული ფოსტით აგზავნის, აუდიტორი შეიძლება ტელეფონით ესაუბროს დამადასტურებელ მხარეს, რათა დაადგინოს, ნამდვილად დამადასტურებელმა მხარემ გამოგზავნა თუ არა პასუხი. როდესაც პასუხი უშუალოდ აუდიტორს არ უბრუნდება (მაგალითად, იმის გამო, რომ დამადასტურებელმა მხარემ არასწორად გამოუგზავნა პასუხი სუბიექტს და არა აუდიტორს), აუდიტორმა შეიძლება დამადასტურებელ მხარეს სთხოვოს წერილობითი პასუხის გაგზავნა უშუალოდ მისთვის.

გ15. დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემა სიტყვიერად, როგორც ასეთი, არ აკმაყოფილებს გარე დასტურის ტერმინის განმარტებას, რადგან ეს არ არის უშუალოდ აუდიტორისთვის გაგზავნილი წერილობითი პასუხი. ამასთან, მას შემდეგ, რაც მიიღებს დასტურის მოთხოვნაზე სიტყვიერ პასუხს, აუდიტორმა, კონკრეტული სიტუაციების გათვალისწინებით, შეიძლება დამადასტურებელ მხარეს სთხოვოს წერილობითი პასუხის გაგზავნა უშუალოდ მისთვის. თუ არანაირი პასუხი არ მოვა, აუდიტორი მე-12 პუნქტის თანახმად

17. ასს 500, მე-11 პუნქტი.

ეძებს სხვა აუდიტის მტკიცებულებებს სიტყვიერი პასუხით მიღებული ინფორმაციის დასადასტურებლად.

გ16. დასტურის მოთხოვნის პასუხი შეიძლება მოიცავდეს შემზღუდავ ტექსტს მის გამოყენებასთან დაკავშირებით. აუცილებელი არ არის, რომ ამგვარი შეზღუდვები აკნინებდეს მიღებული პასუხის, როგორც აუდიტის მტკიცებულების საიმედოობას.

არასაიმედო პასუხები (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ17. როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ პასუხი საიმედო არ არის, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასების შესწორება და, შესაბამისად, დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების შეცვლა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[18] შესაბამისად. მაგალითად, არასაიმედო პასუხი შეიძლება თაღლითობის რისკის ფაქტორის მიმნიშნებელი იყოს, რომლის შეფასებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 240-ის[19] შესაბამისად.

უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნები (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ18. შემდეგი პროცედურები განეკუთვნება ალტერნატიულ აუდიტის პროცედურებს, რომლის ჩატარებაც აუდიტორს შეუძლია:

- მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთებისათვის - საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ პერიოდში შემოსული ფულადი სახსრების, საქონლის გაგზავნის დოკუმენტაციისა და საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს შესრულებული გაყიდვის ოპერაციების შემოწმება;
- მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი დავალიანების ანგარიშთა ნაშთებისათვის - საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ პერიოდში გადახდილი ფულადი სახსრების, ან მესამე მხარეებისგან მიღებული კორესპონდენციებისა და სხვა ჩანაწერების შემოწმება, მაგალითად, საქონლის შემოსავლის ზედდებულების.

გ19. ალტერნატიული აუდიტის პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე გავლენას ახდენს განსახილველი ანგარიში და მტკიცება. უპასუხოდ დატოვებული დასტურის მოთხოვნა შეიძლება მიანიშნებდეს ადრე გამოუვლენელი არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობაზე. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს კონ-

18. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 37-ე პუნქტი.

19. ასს 240, 25-ე პუნქტი.

კრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასების შესწორება და დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების შეცვლა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[20] შესაბამისად. მაგალითად, პროგნოზირებულთან შედარებით უფრო ცოტა პასუხების მიღება, შეიძლება ადრე დაუდგენელი თაღლითობის რისკის ფაქტორის მიმნიშნებელი იყოს, რომლის შეფასებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 240-ის[21] შესაბამისად.

როდესაც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელია პასუხი დადებით დასტურის მოთხოვნაზე (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ20. გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორმა კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეიძლება არსებითი უზუსტობის რისკს ისეთი შეფასება მისცეს, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი იყოს დადებით დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემა. ამგვარ სიტუაციებს განეკუთვნება:

- როდესაც ხელმძღვანელობის მტკიცების (მტკიცებების) დამადასტურებელი ინფორმაცია ხელმისაწვდომია მხოლოდ სუბიექტის გარე წყაროდან;
- როდესაც კონკრეტული თაღლითობის რისკფაქტორები ხელს უშლის აუდიტორს, ენდოს სუბიექტისგან მოპოვებულ მტკიცებულებებს, როგორიცაა, მაგალითად, რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობა უგულებელყოფს კონტროლის პროცედურას, ან რისკი საიდუმლო შეთქმულებისა, რომელშიც შეიძლება თანამშრომელი (თანამშრომლები) და/ან ხელმძღვანელობა იყოს ჩარეული.

გადახრები (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ21. დასტურის მოთხოვნებში მითითებული გადახრები შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში უზუსტობების ან პოტენციური უზუსტობების არსებობაზე. როდესაც უზუსტობა დადგინდება, აუდიტორმა ასს 240-ის თანახმად უნდა შეაფასოს, არის თუ არა ეს უზუსტობები თაღლითობის მიმნიშნებელი.[22] გადახრები შეიძლება გამოდგეს ანალოგიური დამადასტურებელი მხარეებისგან მიღებული პასუხების, ან ანალოგიურ ანგარიშებზე გაცემული პასუხების ხარისხის ორიენტირად. გადახრები ასევე შეიძლება მიანიშნებდეს

20. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 37-ე პუნქტი.

21. ასს 240, 25-ე პუნქტი.

22. ასს 240, 36-ე პუნქტი.

ფინანსურ ანგარიშგებაზე სუბიექტის მიერ დაწესებული შიდა კონტროლის ნაკლოვანებაზე ან ნაკლოვანებებზე.

გ22. ზოგიერთი გადახრა უზუსტობა არ არის. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ დასტურის მოთხოვნების პასუხებში ნაჩვენები განსხვავებები განპირობებულია დროის ფაქტორით, შეფასების პროცესით ან გარე მხარეების დადასტურების პროცედურებში დაშვებული საკანცელარიო (ტექნიკური) შეცდომებით.

უარყოფითი დასტური (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ23. თუ აუდიტორი პასუხს ვერ მიიღებს უარყოფითი დასტურის მოთხოვნაზე, ეს არ არის აშკარა მაჩვენებელი იმისა, რომ გამიზნულმა დამადასტურებელმა მხარემ მიიღო დასტურის მოთხოვნა, ან შეამოწმა მოთხოვნაში მოცემული ინფორმაციის სისწორე. შესაბამისად, უარყოფითი დასტურის მოთხოვნაზე დამადასტურებელი მხარისგან პასუხის არმიღება მნიშვნელოვნად ნაკლებად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს, ვიდრე პასუხის მიღება დადებითი დასტურის მოთხოვნაზე. ასევე, უფრო მოსალოდნელია, რომ დამადასტურებელი მხარე მაშინ გასცემს პასუხს დასტურის მოთხოვნაზე თავისი უთანხმოების გამოსახატავად, როდესაც მოთხოვნაში მოცემული ინფორმაცია მისთვის სასარგებლო არ არის და პირიქით - ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ სხვა შემთხვევაში უპასუხოს. მაგალითად, უფრო მოსალოდნელია, რომ საბანკო სადეპოზიტო ანგარიშის მფლობელები მაშინ გასცემენ დასტურის მოთხოვნაზე პასუხს, თუ ისინი დარწმუნებულნი იქნებიან, რომ თავიანთი ანგარიშის ნაშთი დასტურის მოთხოვნაში შემცირებულია, მაგრამ შეიძლება ნაკლებად სარწმუნო იყოს პასუხის გაცემა იმ შემთხვევაში, როდესაც ისინი დარწმუნებულნი არიან, რომ ნაშთი გადიდებულია. ამგვარად, უარყოფითი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნა საბანკო სადეპოზიტო ანგარიშის მფლობელთათვის შეიძლება სასარგებლო პროცედურა იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი იხილავს ამ ნაშთების შემცირების შესაძლებლობას, მაგრამ, სავარაუდოდ, ეს არ იქნება ეფექტური პროცედურა, თუ აუდიტორი მტკიცებულებებს ეძებს ამ ნაშთების გადიდებაზე.

მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ24. როდესაც აუდიტორი აფასებს ცალკეული გარე დასტურის მოთხოვნის შედეგებს, მას შეუძლია შედეგები შემდეგ კატეგორიებად დაყოს:

ა) შესაფერისი დამადასტურებელი მხარისგან მიღებული პასუხი, რომელშიც რესპონდენტი ეთანხმება დასტურის მოთხოვნაში

მოცემულ ინფორმაციას, ან აუდიტორს მოთხოვნილ ინფორმაციას სრულყოფილად აწვდის, გამონაკლისის გარეშე;

ბ) პასუხი, რომელიც არასაიმედო ჩანს;

გ) უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნა; ან

დ) პასუხი, რომელშიც მითითებულია გადახრა.

გ25. სხვა აუდიტის პროცედურების შედეგების შეფასების გათვალისწინება შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს გადაწყვეტილების მიღებაში იმის თაობაზე, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, თუ აუცილებელია სხვა, დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, როგორც ამას ასს 330 მოითხოვს.[23]

[23] ასს 330, პუნქტები 26-27-ე.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 510

პირველი აუდიტის გარიგება - საწყისი ნაშთები

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 510-ის მოქმედების სფერო 1

ძალაში შესვლის თარიღი 2

მიზანი 3

განმარტებები 4

მოთხოვნები

აუდიტის პროცედურები 5-9

აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნები და აუდიტორის დასკვნის მომზადება 10-13

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტის პროცედურები გ1-გ7

აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნები და აუდიტორის დასკვნის მომზადება გ8-გ9

დანართი: მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცველი აუდიტორების დასკვნების ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 510 - *„პირველი აუდიტის გარიგება - საწყისი ნაშთები“* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“* - ერთად.

შესავალი

ასს 510-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება პირველ აუდიტის გარიგებაში აუდიტორის პასუხისმგებლობას საწყის ნაშთებზე. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების გარდა, საწყისი ნაშთები მოიცავს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში არსებულ გარკვეულ საკითხებს, რომელთა გამჟღავნებაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, როგორიცაა, მაგალითად პირობითი და სახელშეკრულებო ვალდებულებები. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს შესადარის ფინანსურ ინფორმაციასაც, აუდიტორი ასევე იყენებს ასს 710-ის[1] მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს. ასს 300[2] მოიცავს დამატებით მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს პირველი აუდიტის დაწყებამდე ჩასატარებელ სამუშაოსთან დაკავშირებით.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

3. პირველ აუდიტის გარიგებაში საწყის ნაშთებთან დაკავშირებით აუდიტორის მიზანია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ:

   ა) შეიცავს თუ არა საწყისი ნაშთები ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და

   ბ) საწყის ნაშთებში განსახიერებული სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკა უცვლელად გამოიყენება თუ არა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაშიც, ან სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები სათანადოდ არის თუ არა გათვალისწინებული, წარდგენილი და გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

---

1. ასს 710 - *„შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება“*.
2. ასს 300 - *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“*.

განმარტებები

4. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) პირველი აუდიტის გარიგება - გარიგება, რომლის დროსაც ან:

      (i) წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა; ან

      (ii) წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული ჰქონდა წინამორბედ აუდიტორს.

   ბ) საწყისი ნაშთები - იმ ანგარიშების ნაშთები, რომლებიც არსებობდა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში. საწყისი ნაშთები ეყრდნობა წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთებს და ასახავს წინა პერიოდების ოპერაციებისა და მოვლენების და წინა პერიოდში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შედეგებს. საწყისი ნაშთები ასევე მოიცავს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში არსებულ ისეთ საკითხებს, რომელთა გამჟღავნებაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, როგორიცაა, მაგალითად პირობითი და სახელშეკრულებო ვალდებულებები.

   გ) წინამორბედი აუდიტორი - სხვა აუდიტორული ფირმის აუდიტორი, რომელმაც ჩაატარა სუბიექტის წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და რომელიც შეცვალა ამჟამინდელმა აუდიტორმა.

მოთხოვნები

აუდიტის პროცედურები

საწყისი ნაშთები

5. აუდიტორი უნდა გაეცნოს ბოლო ფინანსურ ანგარიშგებას (თუ ასეთი არსებობს) და მის შესახებ წინამორბედი აუდიტორის მიერ მომზადებულ დასკვნას (თუ ასეთი არსებობს), რათა მოიპოვოს საწყის ნაშთებთან, მათ შორის ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებული ინფორმაცია.

6. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა საწყისი ნაშთები ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ1-გ2)

   ა) განსაზღვროს, სწორად არის თუ არა გადმოტანილი მიმდინარე პერიოდში წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთები, ან გადაანგარიშებული, აუცილებლობის შემთხვევაში;

ბ) განსაზღვროს, ასახავს თუ არა საწყისი ნაშთები სათანადო საღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებას; და

გ) ჩაატაროს ერთი ან მეტი შემდეგი პროცედურა: (იხ. პუნქტები გ3-გ7)

(i) თუ ჩატარებული იყო წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, განიხილოს წინამორბედი აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები, საწყისი ნაშთების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;

(ii) შეაფასოს, მიმდინარე პერიოდში შესრულებული აუდიტის პროცედურები უზრუნველყოფს თუ არა რელევანტურ მტკიცებულებებს საწყისი ნაშთების შესახებ; ან

(iii) ჩაატაროს სპეციალური აუდიტის პროცედურები საწყისი ნაშთების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

7. თუ აუდიტორი მოიპოვებს აუდიტის მტკიცებულებებს იმის შესახებ, რომ საწყისი ნაშთები შეიცავს ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მოცემული გარემოებების შესაფერისი დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რათა განსაზღვროს გამოვლენილი უზუსტობების გავლენა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ ასეთი უზუსტობები მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაშიც არსებობს, მან აღნიშნული უზუსტობების შესახებ უნდა აცნობოს ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ასს 450-ის შესაბამისად.[3]

საღრიცხვო პოლიტიკის უცვლელობა

8. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის შესახებ, უცვლელად გამოიყენება თუ არა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაშიც საწყის ნაშთებში განსახიერებული სათანადო საღრიცხვო პოლიტიკა, ასევე საღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები სათანადოდ არის თუ არ გათვალისწინებული, წარდგენილი და გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

3. ასს 450 - „*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*“, პუნქტები მე-8 და მე-12.

წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაში მოცემული რელევანტური ინფორმაცია

9. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს და აუდიტორის დასკვნა შეიცავდა მოდიფიცირებულ მოსაზრებას, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის გავლენა, როდესაც შეაფასებს მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.[4]

აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნები და აუდიტორის დასკვნის მომზადება

საწყისი ნაშთები

10. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას საწყის ნაშთებთან მიმართებით, მან დასკვნაში უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან უარი განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.[5] (იხ. პუნქტი გ8)

11. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ საწყისი ნაშთები შეიცავს ისეთ უზუსტობას, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ამ უზუსტობის გავლენა სათანადოდ არ არის გათვალისწინებული, ან ადეკვატურად წარდგენილი ან გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში, აუდიტორმა დასკვნაში უნდა გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის შესაბამისად.

სააღრიცხვო პოლიტიკის უცვლელობა

12. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ:

    ა) მიმდინარე პერიოდის სააღრიცხვო პოლიტიკა საწყის ნაშთებთან მიმართებით უცვლელად არ არის გამოყენებული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად; ან

    ბ) სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები სათანადოდ არ არის გათვალისწინებული, ან ადეკვატურად არ არის წარ-

4. ასს 315 (გადასინჯული) - *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“*.

5. ასს 705 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

დგენილი ან გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად,

მან დასკვნაში უნდა გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

მოდიფიცირებული მოსაზრება წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაში

13. თუ წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრება წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოდიფიცირებული იყო და ეს მოსაზრება ისევ შესაფერისი და არსებითია მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისთვისაც, აუდიტორმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ დასკვნაშიც უნდა გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება, ასს 705-ისა (გადასინჯული) და ასს 710-ის შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ9)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტის პროცედურები

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ1. სახელმწიფო სექტორში შეიძლება არსებობდეს საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი შეზღუდვები იმ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომლის მოპოვებაც ამჟამინდელ აუდიტორს შეუძლია წინამორბედი აუდიტორისაგან. მაგალითად, თუ სახელმწიფო სექტორის სუბიექტი, რომლის აუდიტი ადრე კანონმდებლობით დანიშნულმა აუდიტორმა ჩაატარა (მაგალითად, გენერალურმა აუდიტორმა, ან სხვა შესაფერისი კვალიფიკაციის მქონე პირმა გენერალური აუდიტორის სახელით), პრივატიზებულია, ინფორმაციის კონფიდენციალურობის, ან გასაიდუმლოების კანონებით ან სხვა ნორმატიული აქტებით შეიძლება შეზღუდული იყოს იმ სამუშაო დოკუმენტების ან სხვა ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა, რომლის გადაცემაც შეუძლია კანონმდებლობით დანიშნულ აუდიტორს ახლად დანიშნული აუდიტორისათვის, რომელიც კერძო სექტორში მოღვაწეობს. თუ ინფორმაციის ამგვარი გაცვლა შეზღუდულია, შესაძლოა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუცილებელი გახდეს სხვა საშუალებით. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას, აუდიტორი განიხილავს, რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

გ2. თუ კანონმდებლობით დანიშნული აუდიტორი სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის აუდიტის ჩატარების ფუნქციას გადასცემს კერძო

სექტორის აუდიტორულ ფირმას, რომელსაც არ ჩაუტარებია სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, როგორც წესი, ეს არ მიიჩნევა აუდიტორების შეცვლად, კანონმდებლობით დანიშნული აუდიტორის პოზიციიდან. თუმცა, ფუნქციის გადაცემის შეთანხმებიდან გამომდინარე, აუდიტის გარიგება შეიძლება მიჩნეულ იქნეს აუდიტის პირველ გარიგებად კერძო სექტორის აუდიტორის პოზიციიდან, მათი ვალდებულებების შესრულების თვალსაზრისით და, მაშასადამე, გამოიყენება წინამდებარე ასს.

საწყისი ნაშთები (იხ. პუნქტი 6 (გ))

გ3. საწყის ნაშთებთან დაკავშირებით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად საჭირო აუდიტის პროცედურების ხასიათი და მოცულობა დამოკიდებულია ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა:

- სუბიექტის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
- ანგარიშების ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიებისა და ახსნა-განმარტებების ხასიათი და მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების თავისებურებები;
- საწყისი ნაშთების მნიშვნელობა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით;
- იყო თუ არა აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება და, თუ აუდიტირებული იყო, მოდიფიცირებულია თუ არა წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრება.

გ4. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს, აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება საწყისი ნაშთების შესახებ შეიძლება შეძლოს წინამორბედი აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტების განხილვით. ამგვარი მიმოხილვით აუდიტორი მოიპოვებს თუ არა საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, ამაზე გავლენას ახდენს წინამორბედი აუდიტორის პროფესიული კომპეტენცია და დამოუკიდებლობა.

გ5. მიმდინარე პერიოდის აუდიტორის კომუნიკაციას წინამორბედ აუდიტორთან არეგულირებს სათანადო ეთიკური და პროფესიული მოთხოვნები.

გ6. მოკლევადიანი აქტივებისა და ვალდებულებების საწყისი ნაშთების შესახებ ზოგიერთი აუდიტის მტკიცებულების მოპოვება შესაძლებელია მიმდინარე პერიოდის აუდიტის პროცედურების მეშვეობით.

მაგალითად, მიმდინარე პერიოდში მოთხოვნების (მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების) საწყისი ნაშთების ამოღება (გადახდა) უზრუნველყოფს გარკვეულ აუდიტის მტკიცებულებებს პერიოდის დასაწყისში მათი არსებობის, უფლებებისა და ვალდებულებების, სისრულისა და შეფასების შესახებ. თუმცა, მარაგის შემთხვევაში, მიმდინარე პერიოდში მარაგის საბოლოო ნაშთთან მიმართებით ჩატარებული აუდიტის პროცედურები მცირე აუდიტის მტკიცებულებებს იძლევა პერიოდის დასაწყისში სახეზე არსებული მარაგის შესახებ. მაშასადამე, შეიძლება აუცილებელი გახდეს დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება. კერძოდ, აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება მოიპოვოს ერთი ან მეტი შემდეგი პროცედურის ჩატარებით:

- დაკვირვება მიმდინარე პერიოდის მარაგის ინვენტარიზაციაზე და მისი შედეგების შეჯერება საწყისი მარაგის რაოდენობებთან;
- აუდიტის პროცედურების ჩატარება მარაგის საწყისი ნაშთის ელემენტების შეფასებაზე;
- აუდიტის პროცედურების ჩატარება საერთო მოგებასა და დროში გამიჯვნის პროცედურების მართებულობაზე.

გ7. გრძელვადიანი აქტივებისა და ვალდებულებებისთვის, როგორიცაა ძირითადი საშუალებები, ინვესტიციები და გრძელვადიანი ნასესხები სახსრები, გარკვეული აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია ბუღალტრული ჩანაწერებისა და სხვა ისეთი ინფორმაციის შემოწმებით, რომელსაც ეყრდნობა საწყისი ნაშთები. ზოგ შემთხვევაში, საწყისი ნაშთების (მაგალითად, გრძელვადიანი ნასესხები სახსრებისა და ინვესტიციების) შესახებ გარკვეული აუდიტის მტკიცებულებები აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს მესამე მხარესთან დადასტურების პროცედურით. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება სხვა დამატებითი პროცედურების ჩატარება დასჭირდეს.

აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნები და აუდიტორის დასკვნის მომზადება

საწყისი ნაშთები (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ8. ასს 705 (გადასინჯული) მოიცავს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს ისეთი სიტუაციებისთვის, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება, ასევე განსაზღვრავს კონკრეტული სიტუაციების შესაფერის მოსაზრების ტიპს და დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნის შინაარსს, მოდიფიცირებული მოსაზრების შემთხვევაში. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის

მტკიცებულებების მოპოვებას საწყისი ნაშთების თაობაზე, ამან აუდიტორის დასკვნაში შეიძლება გამოიწვიოს ქვემოთ განხილული ორი ტიპის მოდიფიცირებული მოსაზრებიდან ერთ-ერთი:

ა) პირობითი მოსაზრება ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით; ან

ბ) თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, პირობითი მოსაზრება ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, საჭიროებისამებრ, ოპერაციების შედეგებისა და, ვთქვათ, ფულადი ნაკადების შესახებ, ხოლო ფინანსური მდგომარეობის თაობაზე მოსაზრება არ იყოს მოდიფიცირებული.

აუდიტორების დასკვნების ნიმუშები განხილულია დანართში.

მოდიფიცირებული მოსაზრება წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაში (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ9. გარკვეულ სიტუაციებში, წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაში მოცემული მოდიფიცირებული მოსაზრება შეიძლება აღარ იყოს არსებითი მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისთვის და აღარ მიესადაგებოდეს მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრებას. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც წინა პერიოდის აუდიტში ადგილი ჰქონდა აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას, მაგრამ საკითხი, რომელმაც აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა გამოიწვია, მიმდინარე პერიოდში გადაიჭრა.

დანართი

(იხ. პუნქტი გ8)

მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცველი აუდიტორების დასკვნების ნიმუშები

1-ლი ნიმუში:

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600[6] არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;[7]
- აუდიტორი არ დაჰკვირვებია მიმდინარე პერიოდის დასაწყისში მარაგის ინვენტარიზაციას და ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მარაგის საწყის ნაშთთან მიმართებით;
- მარაგის საწყისი ნაშთის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების უქონლობის შესაძლო გავლენა სუბიექტის ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებზე არსებითად მიიჩნევა, მაგრამ არა ყოვლისმომცველად;[8]
- საანგარიშგებო წლის ბოლოს არსებული ფინანსური მდგომარეობა სამართლიანად არის წარდგენილი;

---

6. ასს 600 - *„სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“.*

7. ასს 210 - *„აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება“.*

8. თუ აუდიტორის აზრით, შესაძლო გავლენა არსებითად და ყოვლისმომცველად მიიჩნევა სუბიექტის ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებთან მიმართებით, აუდიტორმა სუბიექტის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს დასკვნაში.

- მოცემულ კონკრეტულ იურისდიქციაში კანონმდებლობა აუდიტორს უკრძალავს ისეთი მოსაზრების გამოთქმას დასკვნაში, რომელიც მოდიფიცირებულია სუბიექტის ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებთან მიმართებით და მოდიფიცირებული არ არის ფინანსურ მდგომარეობასთან მიმართებით;
- ამ აუდიტისთვის სათნადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის უნართან დაკავშირებით - განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;[9]
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;[10]
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- შესაბამისი ციფრები წარდგენილია და წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს. აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნაში წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაზე მინიშნება შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით და მან გადაწყვიტა ამის გაკეთება;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

9. ასს 570 (გადასინჯული) - *„ფუნქციონირებადი საწარმო“*.

10. ასს 701 - *`მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[11]

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას საარღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა გარდა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ჩვენ აუდიტორებად დაგვნიშნეს 20X1 წლის 30 ივნისს და ამიტომ ვერ დავაკვირდით წლის დასაწყისში ჩატარებულ მარაგის ინვენტარიზაციას. ვერ დავრწმუნდით 20X0 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით არსებული მარაგის რაოდენობის სისწორეში სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარებითაც. ვინაიდან მარაგის საწყისი ნაშთი მონაწილეობს ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების განსაზღვრაში, ვერ შევძელით იმის დადგენა, აუცილებელი იქნებოდა თუ არა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი წლის მოგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ნაჩვენები, საოპერაციო საქმიანობიდან წარმოქმნილი წმინდა ფულადი ნაკადების კორექტირება.

---

11. ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე~.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა გარემოებები

ABC კომპანიის 20X0 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა სხვა აუდიტორმა, რომელმაც ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე 20X1 წლის 31 მარტს გამოთქვა არამოდიფიცირებული მოსაზრება.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[12]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული)[13] *შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]*

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

---

12. ამ საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა~ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები~ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

13. ასს 700 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ~.*

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

მე-2 ნიმუში:

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორი არ დაჰკვირვებია მიმდინარე პერიოდის დასაწყისში მარაგის ინვენტარიზაციას და ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მარაგის საწყის ნაშთთან მიმართებით;
- მარაგის საწყისი ნაშთის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების უქონლობის შესაძლო გავლენა სუბიექტის ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებზე არსებითად მიიჩნევა, მაგრამ არა ყოვლისმომცველად;[14]
- საანგარიშგებო წლის ბოლოს არსებული ფინანსური მდგომარეობა სამართლიანად არის წარდგენილი;
- მოსაზრება, რომელიც მოდიფიცირებულია სუბიექტის ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებთან მიმართებით და მოდიფიცირებული არ არის ფინანსურ მდგომარეობასთან მიმართებით მისაღებად მიიჩნევა მოცემულ გარემოებებში;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;

14. თუ აუდიტორის აზრით, შესაძლო შედეგები არსებითად და ყოვლისმომცველად მიიჩნევა სუბიექტის ფინანსურ შედეგებთან და ფულად ნაკადებთან მიმართებით, აუდიტორმა სუბიექტის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს დასკვნაში.

- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- შესაბამისი ციფრები წარდგენილია და წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს. აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნაში წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაზე მინიშნება შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით და მან გადაწყვიტა ამის გაკეთება;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[15]

მოსაზრებები

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

15. ქვესათაური `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე~.

პირობითი მოსაზრება ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა გარდა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრება ფინანსური მდგომარეობის შესახებ

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრისთვის, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრებების საფუძველი, მათ შორის პირობითი მოსაზრების საფუძველი ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ

ჩვენ აუდიტორებად დაგვნიშნეს 20X1 წლის 30 ივნისს და ამიტომ ვერ დავაკვირდით წლის დასაწყისში ჩატარებულ მარაგის ინვენტარიზაციას. ვერ დავრწმუნდით 20X0 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით არსებული მარაგის რაოდენობის სისწორეში სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარებითაც. ვინაიდან მარაგის საწყისი ნაშთი მონაწილეობს ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების განსაზღვრაში, ვერ შევძელით იმის დადგენა, აუცილებელი იქნებოდა თუ არა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი წლის მოგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ნაჩვენები, საოპერაციო საქმიანობიდან წარმოქმნილი წმინდა ფულადი ნაკადების კორექტირება.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად იმისათვის, რომ გამოვთქვათ არამო-

დიფიცირებული მოსაზრება კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ და პირობითი აუდიტორული მოსაზრება - ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებთან მიმართებით.

სხვა გარემოებები

ABC კომპანიის 20X0 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა სხვა აუდიტორმა, რომელმაც ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე 20X1 წლის 31 მარტს გამოთქვა არამოდიფიცირებული მოსაზრება.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ელი საილუსტრაციო ნიმუში.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[16]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ელი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ელი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ელი საილუსტრაციო ნიმუში.]

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

16. ან სხვა ტერმინები, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 520

ანალიზური პროცედურები

(ძალაშია 2009 წ. 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 520-ის მოქმედების სფერო 1

ძალაში შესვლის თარიღი 2

მიზნები 3

განმარტება 4

მოთხოვნები

ძირითადი ანალიზური პროცედურები 5

ანალიზური პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება საერთო დასკვნის ჩამოყალიბებისას 6

ანალიზური პროცედურების შედეგების გამოკვლევა 7

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ანალიზური პროცედურების განმარტება გ1-გ3

ძირითადი ანალიზური პროცედურები გ4-გ16

ანალიზური პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება საერთო დასკვნის ჩამოყალიბებისას გ17-გ19

ანალიზური პროცედურების შედეგების გამოკვლევა გ20-გ21

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 520 - `*ანალიზური პროცედურები*~ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~ - ერთად.

შესავალი

ასს 520-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის მიერ ანალიზური პროცედურების, როგორც ძირითადი პროცედურების (`ძირითადი ანალიზური პროცედურები~) გამოყენებას. იგი ეხება აგრეთვე აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტის დასრულებისას ანალიზური პროცედურების ჩატარებაზე, რაც აუდიტორს დაეხმარება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ საერთო დასკვნის ჩამოყალიბებაში. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[1] ეხება ანალიზური პროცედურების, როგორც რისკის შეფასების პროცედურების, გამოყენებას. ასს 330 მოიცავს შეფასებული რისკების გათვალისწინებით აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებსა და მითითებებს; ამგვარი აუდიტის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს ძირითად ანალიზურ პროცედურებსაც[2].

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზნები

3. აუდიტორის მიზნებია:

   ა) რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებების მიღება ძირითადი ანალიზური პროცედურების გამოყენების შედეგად; და

   ბ) აუდიტის დასრულებისას იმგვარი ანალიზური პროცედურების შემუშავება და ჩატარება, რომლებიც აუდიტორს საბოლოო დასკვნის ჩამოყალიბებისას დაეხმარება იმის დადგენაში, ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისობაშია თუ არა აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ სუბიექტის შესახებ შექმნილ წარმოდგენასთან.

განმარტება

4. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის ტერმინი `ანალიზური პროცედურები~ აღნიშნავს ფინანსური ინფორმაციის შეფასებას ფინანსურ

1. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - `*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*,~ პუნქტი 14(ბ).

2. ასს 330 - `*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*~, მე-6 და მე-18 პუნქტები.

და არაფინანსურ მონაცემებს შორის სავარაუდო თანაფარდობების ანალიზის მეშვეობით. ანალიზური პროცედურები მოიცავს აგრეთვე ისეთი გამოვლენილი ცვალებადობების ან თანაფარდობების აუცილებელ გამოკვლევას, რომლებიც შეუთავსებელია სხვა რელევანტურ ინფორმაციასთან, ან მნიშვნელოვანი ოდენობით განსხვავდება მოსალოდნელი მაჩვენებლებისაგან. (იხ. პუნქტები გ1-გ3)

მოთხოვნები

ძირითადი ანალიზური პროცედურები

5. როდესაც აუდიტორი გეგმავს და ატარებს ანალიზურ ძირითად პროცედურებს განცალკევებით, ან ელემენტების ტესტებთან ერთად, როგორც ძირითად პროცედურებს ასს 330-ის[3] შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ4-გ5)

   ა) განსაზღვროს ცალკეული ძირითადი ანალიზური პროცედურის გამოყენების მიზანშეწონილობა მოცემული მტკიცებებისთვის, არსებითი უზუსტობების შეფასებული რისკებისა და ელემენტების ტესტების გათვალისწინებით, თუ ასეთი არსებობს; (იხ. პუნქტები გ6-გ11)

   ბ) შეაფასოს იმ მონაცემების საიმედოობა, რომელთა საფუძველზეც დაამუშავა აუდიტორმა აღრიცხვაში ასახული თანხებისა და კოეფიციენტების შესახებ მოსალოდნელი შედეგები (`აუდიტორის მოლოდინი~), ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყაროს, შესადარისობის, ხასიათისა და რელევანტურობის, აგრეთვე ამ ინფორმაციის მომზადების პროცესზე დაწესებული კონტროლის საშუალებების გათვალისწინებით; (იხ. პუნქტები გ12-გ14)

   გ) გამოითვალოს მოსალოდნელი შედეგები აღრიცხვაში ასახული თანხების ან კოეფიციენტების მიხედვით და შეაფასოს, მოსალოდნელი შედეგები საკმარისად ზუსტი არის თუ არა იმისათვის, რომ დადგინდეს, შეუძლია თუ არა უზუსტობას, ინდივიდუალურად ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის გამოწვევა; და (იხ. პუნქტი გ15)

   დ) განსაზღვროს მოსალოდნელ მაჩვენებლებსა (მნიშვნელობებს) და აღრიცხულ თანხებს შორის განსხვავების სიდიდე, რომელიც მისაღებია აუდიტორისთვის შემდგომი გამოკვლევის გარეშე, როგორც მოითხოვება მე-7 პუნქტით. (იხ. პუნქტი გ16)

---

3. ასს 330, მე-18 პუნქტი.

ანალიზური პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება საერთო დასკვნის ჩამოყალიბებისას

6. აუდიტორმა ანალიზური პროცედურები უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს აუდიტის ბოლო სტადიის მახლობელ პერიოდში, რაც მას დაეხმარება საბოლოო დასკვნის გამოტანაში იმის თაობაზე, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგება აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ სუბიექტის შესახებ შექმნილ წარმოდგენას. (იხ. პუნქტები გ17-გ19)

ანალიზური პროცედურების შედეგების გამოკვლევა

7. როდესაც წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად ჩატარებული ანალიზური პროცედურების შედეგად გამოვლინდება ისეთი ცვალებადობა ან თანაფარდობები, რაც არსებითად განსხვავდება სხვა რელევანტური ინფორმაციის ან მოსალოდნელი მაჩვენებლებისაგან, აუდიტორმა ამგვარი განსხვავებები შემდეგნაირად უნდა გამოიკვლიოს:

   ა) ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა და მოიძიოს ხელმძღვანელობის პასუხების შესაბამისი აუდიტის მტკიცებულებები; და

   ბ) ჩაატაროს მოცემული გარემოებებისთვის შესაფერისი აუდიტის პროცედურები. (იხ. პუნქტები გ20-გ21)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ანალიზური პროცედურების განმარტება (იხ. მე-4 პუნქტი)

გ1. ანალიზური პროცედურები მოიცავს სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის შედარებას, მაგალითად:

- წინა პერიოდების შესადარის ინფორმაციასთან;
- სუბიექტის მოსალოდნელ შედეგებთან, როგორიცაა, მაგალითად ბიუჯეტები ან პროგნოზები, ან აუდიტორის მიერ გამოთვლილ მოსალოდნელ შედეგებთან, მაგალითად ცვეთის შეფასების თაობაზე;
- მოცემული დარგის ანალოგიურ ინფორმაციასთან, როგორიცაა, მაგალითად სუბიექტის გაყიდვების მოცულობის მოთხოვნებთან ფარდობის კოეფიციენტის შედარება დარგის საშუალო

მაჩვენებელთან, ან იმავე დარგის შესადარისი სიდიდის სუბიექტების ანალოგიურ მონაცემებთან.

გ2. ანალიზური პროცედურები, სხვასთან ერთად, გულისხმობს შემდეგი ტიპის თანაფარდობების განხილვას:

- ფინანსური ინფორმაციის ელემენტებს შორის, რაც მოსალოდნელია, რომ შესაბამისობაში იქნება სუბიექტის გამოცდილების საფუძველზე პროგნოზირებად ტენდენციასთან, როგორიცაა, მაგალითად საერთო მოგების მარჟა (ხვედრითი საერთო მოგება);
- ფინანსურ ინფორმაციასა და შესაბამის არაფინანსურ ინფორმაციას შორის, როგორიცაა, მაგალითად სამუშაო ძალაზე დანახარჯები და თანამშრომელთა რაოდენობა.

გ3. ანალიზური პროცედურების ჩასატარებლად შესაძლებელია სხვადასხვა მეთოდის გამოყენება - დაწყებული მარტივი შედარებებიდან და რთული სტატისტიკური მეთოდებით რთული ანალიზის ჩატარებით დამთავრებული. ანალიზური პროცედურები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან, მის კომპონენტებსა და ინფორმაციის ცალკეულ ელემენტებთან მიმართებაში.

ძირითადი ანალიზური პროცედურები (იხ. მე-5 პუნქტი)

გ4. მტკიცებების დონეზე აუდიტორის ძირითადი პროცედურები შეიძლება იყოს ელემენტების ტესტები, ძირითადი ანალიზური პროცედურები ან ორივე მათგანის კომბინაცია. აუდიტორის გადაწყვეტილება იმის შესახებ, რომელი აუდიტის პროცედურები უნდა ჩაატაროს, მათ შორის საერთოდ უნდა გამოიყენოს თუ არა ძირითადი ანალიზური პროცედურები, ეფუძნება აუდიტორის მიერ ხელმისაწვდომი აუდიტის პროცედურების მოსალოდნელი მწარმოებლურობისა და ეფექტიანობის განსჯას, რომლებიც მიმართულია მტკიცების დონეზე აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად.

გ5. აუდიტორმა შეიძლება ხელმძღვანელობა გამოკითხოს ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარებისათვის აუცილებელი ინფორმაციის ხელმისაწვდომობისა და საიმედოობის, აგრეთვე სუბიექტის მიერ ჩატარებული ნებისმიერი მსგავსი ანალიზური პროცედურების შედეგების თაობაზე. შეიძლება ეფექტური იყოს ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ანალიზური მონაცემების გამო-

ყენება, თუკი აუდიტორი დარწმუნდება, რომ ამგვარი მონაცემები სათანადოდ არის მომზადებული.

ამა თუ იმ ანალიზური პროცედურების შესაბამისობა გარკვეული მტკიცებებისთვის (იხ. პუნქტი 5(ა))

გ6. საზოგადოდ, ძირითადი ანალიზური პროცედურები უფრო მიესადაგება დროში პროგნოზირებადი ოპერაციების დიდ მოცულობებს. დაგეგმილი ანალიზური პროცედურების ჩატარება ეფუძნება იმის მოლოდინს, რომ მონაცემებს შორის არსებობს გარკვეული ურთიერთკავშირები და ეს ურთიერთკავშირები ისევ გაგრძელდება, თუ არ იარსებებს საპირისპირო გარემოებები. თუმცა, გარკვეული ანალიზური პროცედურის მიზანშეწონილობა დამოკიდებული იქნება აუდიტორის მიერ იმის შეფასებაზე, რამდენად ეფექტურად აღმოაჩენს იგი ისეთ უზუსტობას, რომელმაც ცალკე აღებულმა ან სხვა უზუსტობებთან გაერთიანების შედეგად, შესაძლოა გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა.

გ7. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება ძალიან მარტივი საპროგნოზო მოდელი აღმოჩნდეს ეფექტური ანალიზური პროცედურა. მაგალითად, როდესაც ცნობილია სუბიექტის თანამშრომელთა რაოდენობა, რომლებიც ფიქსირებულ სარგოს იღებენ მოცემული პერიოდის განმავლობაში, აუდიტორს შეუძლია ამ მონაცემების გამოყენება მოცემულ პერიოდში სამუშაო ძალაზე დანახარჯების მაღალი სიზუსტით შეფასებისათვის, რაც უზრუნველყოფს აუდიტის მტკიცებულებას ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი მუხლისათვის და შეამცირებს ხელფასებთან მიმართებაში ელემენტების ტესტების ჩატარების აუცილებლობას. ხშირად ფართოდ აღიარებული სავაჭრო კოეფიციენტების (როგორიცაა საცალოდ მოვაჭრე სხვადასხვა სუბიექტების მოგების მარჟები) ეფექტურად გამოყენება შესაძლებელია ანალიზურ ძირითად პროცედურებში, აღრიცხვაში ასახული თანხების დასაბუთებულობის დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

გ8. სხვადასხვა ტიპის ანალიზური პროცედურები სხვადასხვა დონის რწმუნებას უზრუნველყოფს. ანალიზურ პროცედურებს, რომლებიც ტარდება, მაგალითად მრავალბინიანი შენობის მთლიანი საიჯარო შემოსავლის პროგნოზირების მიზნით საიჯარო ქირის განაკვეთების, ბინების რაოდენობისა და ვაკანტური ბინების ფართობების გათვალისწინებით, შეუძლია დამაჯერებელი რწმუნების უზრუნველყოფა და აღარ იქნება აუცილებელი დამატებითი შემოწმება ელემენტების ტესტების მეშვეობით, თუკი ზემოაღნიშნული ელემენტების საიმედოობა სათანადოდ არის დადასტურებული. ამის საპირისპიროდ,

ამონაგების მაჩვენებლების დადასტურების მიზნით, საერთო მოგების მარჟების (ხვედრითი მოგების) გამოთვლისა და შედარების პროცედურის ჩატარებით მიღებული მტკიცებულება შეიძლება ნაკლებად სარწმუნო იყოს, თუმცა, შეიძლება სასარგებლო დამატებითი მტკიცებულება აღმოჩნდეს, თუ იგი გამოიყენება სხვა აუდიტის პროცედურებთან ერთად.

გ9. ამა თუ იმ ძირითადი ანალიზური პროცედურის მიზანშეწონილობის განსაზღვრაზე გავლენას ახდენს მტკიცების ხასიათი და არსებითი უზუსტობის რისკის აუდიტორისეული შეფასება. მაგალითად, თუ პროდუქციის გაყიდვის შეკვეთების დამუშავებაზე დაწესებული კონტროლის საშუალებები არ არის საკმარისად ეფექტური, შეიძლება მოთხოვნების ანგარიშებთან დაკავშირებულ მტკიცებებთან მიმართებაში აუდიტორი უფრო მეტად დაეყრდნოს ელემენტების ტესტებს, ვიდრე ანალიზურ ძირითად პროცედურებს.

გ10. კონკრეტული ძირითადი ანალიზური პროცედურების გამოყენება ამა თუ იმ მტკიცებასთან მიმართებით შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს იმ შემთხვევაშიც, თუ იმავე მტკიცების მიმართ ელემენტების ტესტებიც ტარდება. მაგალითად, მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთების შეფასების მტკიცების შესახებ აუდიტის მტკიცებულებების შესაკრებად, აუდიტორს შეუძლია ანალიზური პროცედურების ჩატარება ხანდაზმულობის მიხედვით მომხმარებლების ანგარიშების კლასიფიკაციის მიმართ, საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ შემოსულ ფულად სახსრებზე ელემენტების ტესტების ჩატარებასთან ერთად, რომლებიც გამიზნული იქნება მოთხოვნების ნაშთების ამოღების შესაძლებლობის დასადგენად.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ11. ფინანსური ანგარიშგების ცალკეულ მუხლებს შორის ურთიერთკავშირი/თანაფარდობა, რაც ტრადიციულად გაითვალისწინება კომერციული სუბიექტების აუდიტში, ყოველთვის არ არის შესაფერისი სახელმწიფო სტრუქტურების ან სახელმწიფო სექტორის სხვა არაკომერციული სუბიექტების აუდიტისთვის; მაგალითად სახელმწიფო სექტორის ბევრ სუბიექტში ამონაგებსა და ხარჯებს შორის პირდაპირი კავშირი პრაქტიკულად არ არსებობს. ამასთან, ვინაიდან ხშირად აქტივების შეძენისას გაწეული დანახარჯების კაპიტალიზაცია არ ხდება, შესაძლოა საერთოდაც არ არსებობდეს კავშირი, მაგალითად, მარაგსა და ძირითად საშუალებებზე გაწეულ დანახარჯებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული აქტივების თანხას შორის. გარდა ამისა, სახელმწიფო სექტორში შეიძლება ხელმისაწვდომი არც იყოს შესადარისი დარგობრივი ან სტატისტიკური მონაცემები, თუმ-

ცა, შესაძლოა სასარგებლო იყოს ინფორმაცია ზოგიერთი სხვა სახის თანაფარდობების შესახებ, მაგალითად გზის მშენებლობის დროს განსხვავება ერთ კილომეტრზე გაწეული დანახარჯების, ან განსხვავება შეძენილი სატრანსპორტო საშუალებების რაოდენობასა და ჩამოწერილ სატრანსპორტო საშუალებებს შორის.

მონაცემების საიმედოობა (იხ. პუნქტი 5(ბ))

გ12. მონაცემების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მონაცემების წყარო და ხასიათი და ასევე დამოკიდებულია იმაზე, რა გარემოებებში იქნა მოძიებული აღნიშნული მონაცემები. შესაბამისად, ძირითადი ანალიზური პროცედურების შემუშავების მიზნებისათვის მონაცემების საიმედოობის განსაზღვრისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები:

ა) ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყარო. მაგალითად, შეიძლება ინფორმაცია უფრო საიმედო იყოს, თუ იგი მიღებულია დამოუკიდებელი წყაროებიდან, სუბიექტის გარედან;[4]

ბ) ხელმისაწვდომი ინფორმაციის შესადარისობა. მაგალითად, ისეთი სუბიექტის მონაცემები, რომელიც აწარმოებს და ყიდის სპეციალიზებულ პროდუქციას, აუცილებლად უნდა შეივსოს დარგის საერთო მონაცემებით, ამ ორი კატეგორიის ინფორმაციის შესადარისობის უზრუნველსაყოფად;

გ) ხელმისაწვდომი ინფორმაციის ხასიათი და შესაფერისობა. მაგალითად, აუცილებელია იმის დადგენა, რის საფუძველზეა შედგენილი ბიუჯეტები: მოსალოდნელი შედეგების თუ დასახული მიზნების საფუძველზე; და

დ) ინფორმაციის მომზადებასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები, რომლებიც გამიზნულია ინფორმაციის სისრულის, სისწორისა და დასაბუთებულობის უზრუნველსაყოფად, მაგალითად ბიუჯეტების შემუშავებაზე, მისი შესრულების მდგომარეობის შემოწმებასა და განახლებაზე დადგენილი კონტროლის საშუალებები.

გ13. აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს ისეთ ინფორმაციასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურის (თუ ასეთი არსებობს) ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარების შესაძლებლობა, რომელსაც აუდიტორი იყენებს ძირითადი ანალიზური პრო-

4. ასს 500 - `*აუდიტის მტკიცებულება*,~ პუნქტი გ31.

ცედურების ჩატარებისას, შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით. საზოგადოდ, როდესაც ამგვარი კონტროლი ეფექტურია, აუდიტორი უფრო მეტად არის დარწმუნებული ამ ინფორმაციის საიმედოობაში და, მაშასადამე, ანალიზური პროცედურების შედეგების საიმედოობაშიც. არაფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება ხშირად შესაძლებელია კონტროლის სხვა მექანიზმების ტესტირებასთან ერთად. მაგალითად, გაყიდვის ანგარიშ-ფაქტურების დამუშავებაზე კონტროლის დანერგვისას სუბიექტმა შეიძლება გაითვალისწინოს აგრეთვე გაყიდული პროდუქციის ერთეულის აღრიცხვაზე კონტროლის დაწესებაც. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორმა გაყიდული პროდუქციის ერთეულის აღრიცხვასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება შეიძლება ჩაატაროს გაყიდვის ანგარიშ-ფაქტურების დამუშავებაზე დანერგილი კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებასთან ერთად. მეორე მხრივ, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს, ჩატარდა თუ არა ამ ინფორმაციაზე აუდიტორული ტესტები. ასს 500 ადგენს მოთხოვნებს და შეიცავს მითითებებს ისეთ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრაზე, რომლებიც გამოიყენება ანალიზურ ძირითად პროცედურებში.[5]

გ14. გ12(ა)-გ12(დ) პუნქტებში განხილული საკითხები შესაფერისია ნებისმიერ შემთხვევაში, იმის მიუხედავად, აუდიტორი ანალიზურ ძირითად პროცედურებს სუბიექტის საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩაატარებს, თუ შუალედური თარიღით და გეგმავს თუ არა ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარებას დარჩენილი პერიოდისათვის. ასს 330 ადგენს მოთხოვნებს და შეიცავს მითითებებს ძირითადი პროცედურების ჩატარებასთან დაკავშირებით შუალედური თარიღით[6].

შეფასება - მოლოდინი საკმარისად ზუსტია თუ არა (იხ. პუნქტი 5(გ))

გ15. იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, შესაძლებელია თუ არა მოსალოდნელი შედეგების იმდენად ზუსტად განსაზღვრა, რომ დაადგინოს, შეუძლია თუ არა უზუსტობას ინდივიდუალურად ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის გამოწვევა, მიზანშეწონილია შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

5. ასს 500, მე-10 პუნქტი.

6. ასს 330, პუნქტები 22-23-ე.

- რა სიზუსტით არის შესაძლებელი ძირითადი ანალიზური პროცედურების მოსალოდნელი შედეგების პროგნოზირება. მაგალითად, აუდიტორი შეიძლება უფრო მეტ შესაბამისობას მოელის სხვადასხვა პერიოდის საერთო მოგების მარჟების შედარებისას, ვიდრე რომელიმე სუბიექტური ხარჯების შედარებისას, როგორიცაა, მაგალითად სამეცნიერო-კვლევითი ან სარეკლამო ხარჯები;
- ინფორმაციის დანაწევრების დონე. მაგალითად, ძირითადი ანალიზური პროცედურები შეიძლება უფრო ეფექტური იყოს, თუ ისინი გამოიყენება დამკვეთის საქმიანობის ცალკეული სფეროების ფინანსური ინფორმაციის, ან მრავალდარგობრივი სუბიექტის კომპონენტების ფინანსური ანგარიშგების მიმართ და არა სუბიექტის მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების მიმართ;
- ინფორმაციის არსებობა, როგორც ფინანსურის, ასევე არაფინანსურის. მაგალითად, აუდიტორი ძირითადი ანალიზური პროცედურების განსაზღვრისას ითვალისწინებს, ხელმისაწვდომია თუ არა ფინანსური ინფორმაცია (როგორიცაა, ბიუჯეტები და პროგნოზები) და არაფინანსური (როგორიცაა წარმოებული ან გაყიდული ერთეულების რაოდენობა) ალტერნატიული. თუ ეს ინფორმაცია ხელმისაწვდომია, აუდიტორი ასევე ითვალისწინებს მის საიმედოობასაც, როგორც განხილული იყო გ12-გ13 პუნქტებში.

აუდიტორისთვის მისაღები განსხვავება აღრიცხულ თანხებსა და მოსალოდნელ შედეგებს (მაჩვენებლებს) შორის (იხ. პუნქტი 5(დ))

გ16. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, შემდგომი გამოკვლევის გარეშე, მოსალოდნელ მაჩვენებლებსა და აღრიცხულ თანხებს შორის რა სიდიდის განსხვავება იქნება მისთვის მისაღები, გავლენას ახდენს არსებითობა[7] და აუდიტორისათვის სასურველ რწმუნების დონესთან შესაბამისობა, იმის გათვალისწინებით, რომ უზუსტობამ, ცალკე აღებულმა ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა. ასს 330-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მაღალია აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკი[8]. შესაბამისად, როდესაც შეფასებული რისკი იზრდება, მცირდება მოსალოდნელ შედეგებსა (მაჩვენებლებსა) და აღრიცხულ თანხებს შორის განსხვავების სიდიდე, რომელიც აუდი-

7. ასს 320 - `*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*~ - პუნქტი გ13.

8. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

ტორისათვის მისაღებია შემდგომი გამოკვლევის გარეშე, რათა მან მიაღწიოს სარწმუნო მტკიცებულებების სასურველ დონეს.[9]

ანალიზური პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება საერთო დასკვნის ჩამოყალიბებისას (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ17. დასკვნები, რომლებიც ეყრდნობა მე-6 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრულ და ჩატარებულ ანალიზური პროცედურების შედეგებს, გამიზნულია ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული კომპონენტების ან ელემენტების აუდიტის შედეგად გამოტანილი დასკვნების დასადასტურებლად. ეს აუდიტორს ეხმარება გონივრული დასკვნების გამოტანაში, რომელსაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება.

გ18. ანალიზური პროცედურების მეშვეობით შესაძლებელია არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკის დადგენა, რაც ადრე არ იყო გამოვლენილი. ასეთ შემთხვევაში, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გადასინჯოს და შეასწოროს არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება და, შესაბამისად, შეცვალოს დაგეგმილი დამატებითი აუდიტის პროცედურები.[10]

გ19. მე-6 პუნქტის შესაბამისად ჩატარებული ანალიზური პროცედურები შეიძლება იმ პროცედურების მსგავსი იყოს, რომლებიც გამოიყენება, როგორც რისკის შეფასების პროცედურები.

ანალიზური პროცედურების შედეგების გამოკვლევა (იხ. მე-7 პუნქტი)

გ20. ხელმძღვანელობის პასუხების შესაბამისი აუდიტის მტკიცებულებების მოძიება შესაძლებელია აღნიშნული პასუხების შეფასებით, აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ შექმნილი წარმოდგენისა და აუდიტის პროცესში მოპოვებული სხვა აუდიტის მტკიცებულებების გათვალისწინებით.

გ21. სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარება შეიძლება აუცილებელი გახდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად ხელმძღვანელობას არ შეუძლია აუდიტორისთვის ახსნა-განმარტების მიცემა, ან მის ახსნას აუდიტორი არ მიიჩნევს ადეკვატურად ხელმძღვანელობის პასუხის შესაბამისი აუდიტის მტკიცებულებების გათვალისწინებით.

9. ასს 330, პუნქტი გ19.

10. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 37-ე პუნქტი.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 530

აუდიტორული შერჩევა

(ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 530-ის მოქმედების სფერო 1-2

ძალაში შესვლის თარიღი 3

მიზნები 4

განმარტებები 5

მოთხოვნები

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება,
მოცულობა და ტესტირებისათვის მუხლების შერჩევა 6-8

აუდიტის პროცედურების ჩატარება 9-11

გადახრებისა და უზუსტობების ხასიათი
და გამომწვევი მიზეზები 12-13

უზუსტობების პროგნოზირება 14

შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შეფასება 15

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

განმარტებები გ1-გ3

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება,
მოცულობა და ტესტირებისათვის მუხლების შერჩევა გ4-გ13

აუდიტის პროცედურების ჩატარება გ14-გ16

გადახრებისა და უზუსტობების ხასიათი
და გამომწვევი მიზეზები გ17

უზუსტობების პროგნოზირება გ18-გ20

შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შეფასება გ21-გ23

1-ლი დანართი: შეწონილი ღირებულების შერჩევითი ერთობლიობის სტრატიფიკაცია

მე-2 დანართი: შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები კონტროლის ტესტებისთვის

მე-3 დანართი: შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები ელემენტების ტესტებში

მე-4 დანართი: შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის მეთოდები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 530 - `*აუდიტორული შერჩევა*~ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~ - ერთად.

შესავალი

ასს-530-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) გამოიყენება, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას აუდიტორული შერჩევის გამოყენებას. იგი ეხება აუდიტორის მიერ სტატისტიკური და არასტატისტიკური შერჩევის გამოყენებას, აუდიტის შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირებისა და შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევისას, კონტროლის ტესტებისა და ელემენტების ტესტების ჩატარებისას და შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შეფასებისას.

2. წინამდებარე ასს ავსებს ასს 500-ს[1], რომელიც ეხება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაზე აუდიტორის პასუხისმგებლობას, რათა მან შეძლოს დასაბუთებული დასკვნების ჩამოყალიბება, რომლებსაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება. ასს 500 მოიცავს მითითებებს აუდიტორის მიერ ტესტებისათვის შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების შერჩევის განხორციელებისათვის ხელმისაწვდომი საშუალებების შესახებ, ხოლო აუდიტორული შერჩევა ერთ-ერთი ასეთი საშუალებაა.

ძალაში შესვლის თარიღი

3. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზანი

4. აუდიტორული შერჩევის გამოყენებისას აუდიტორის მიზანია იმ გენერალურ ერთობლიობაზე გონივრული დასკვნების ჩამოყალიბების დასაბუთებული ბაზის შექმნა, საიდანაც არის აღებული მოცემული შერჩევითი ერთობლიობა.

განმარტებები

5. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:

   ა) აუდიტორული შერჩევა (შერჩევა) - აუდიტის პროცედურების გამოყენება მოცემულ გენერალურ ერთობლიობაში შემავალი მუხლების 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ, ისე რომ ყველა შესარჩევ მუხლს ჰქონდეს ერთნაირი შერჩევის შანსი, რათა აუ-

1. ასს 500 - `*აუდიტის მტკიცებულება*~.

დიტორმა მიიღოს დასაბუთებული საფუძველი იმისათვის, რომ ჩამოაყალიბოს დასკვნა იმ გენერალური ერთობლიობისთვის, საიდანაც შეარჩია შერჩევითი ერთობლიობა;

ბ) გენერალური ერთობლიობა - მონაცემთა სრული სიმრავლე, საიდანაც ხდება შერჩევითი ერთობლიობის შედგენა და რომლის შესახებაც აუდიტორს სურს დასკვნების გამოტანა.

გ) შერჩევის რისკი – რისკი იმისა, რომ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ეყრდნობა შერჩევით ერთობლიობას, შესაძლოა განსხვავდებოდეს იმ დასკვნისგან, რომელსაც აუდიტორი გამოიტანდა, თუ იმავე პროცედურებს გენერალურ ერთობლიობაზე ჩაატარებდა. შერჩევის რისკმა შეიძლება გამოიწვიოს ორი ტიპის არასწორი დასკვნის გაკეთება:

(i) აუდიტორი კონტროლის ტესტის დროს დაასკვნის, რომ კონტროლი იმაზე უფრო ეფექტურია, ვიდრე ეს სინამდვილეშია; ან, ელემენტების ტესტების შემთხვევაში დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არ არსებობს მაშინ, როდესაც სინამდვილეში არსებობს. აუდიტორს უფრო მეტად აწუხებს მსგავსი არასწორი დასკვნა, რადგან ეს მოქმედებს აუდიტის ეფექტიანობაზე და უფრო სავარაუდოა, რომ აუდიტორი არასწორ აუდიტორულ მოსაზრებას ჩამოაყალიბებს;

(ii) აუდიტორი კონტროლის ტესტის დროს დაასკვნის, რომ კონტროლი უფრო ნაკლებად ეფექტურია, ვიდრე ეს სინამდვილეშია, ან ელემენტების ტესტების შემთხვევაში დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს, მაშინ, როდესაც სინამდვილეში არ არსებობს. ასეთი ტიპის არასწორი დასკვნა მოქმედებს აუდიტის მწარმოებლურობაზე, რადგან, ჩვეულებრივ, მოითხოვს დამატებითი სამუშაოების ჩატარებას იმის დასადგენად, რომ თავდაპირველი დასკვნები არასწორი იყო.

დ) არაშერჩევითი რისკი – რისკი, რომ აუდიტორი არასწორ დასკვნებს გამოიტანს ისეთი მიზეზების გამო, რომლებიც დაკავშირებული არ არის შერჩევის რისკთან (იხ. პუნქტი გ1);

ე) ანომალია – უზუსტობა ან გადახრა, რომელიც აშკარად არ არის გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების ან გადახრების რეპრეზენტაციული;

ვ) შერჩევის ერთეული - გენერალური ერთობლიობის შემადგენელი ინდივიდუალური მუხლები; (იხ. პუნქტი გ2)

ზ) სტატისტიკური შერჩევა - შერჩევის ნებისმიერი მიდგომა, რომელსაც ახასიათებს შემდეგი ნიშნები:

(i) შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების შემთხვევითი შერჩევა; და

(ii) ალბათობის თეორიის გამოყენება შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შესაფასებლად, მათ შორის შერჩევის რისკის გასაზომად;

შერჩევის ისეთი მიდგომა, რომელსაც არ ახასიათებს (i) და (ii) ქვეპუნქტების ნიშნები, მიიჩნევა არასტატისტიკურ შერჩევად.

თ) სტრატიფიკაცია - გენერალური ერთობლიობის ქვეერთობლიობებად დაყოფის პროცესი, როდესაც თითოეული ქვეერთობლიობა წარმოადგენს მსგავსი მახასიათებლების მქონე (ხშირად ფულადი ღირებულება) შერჩევის ერთეულების ჯგუფს;

ი) ასატანი უზუსტობა – აუდიტორის მიერ დადგენილი ფულადი თანხა, რომელთან მიმართებაშიც აუდიტორი ცდილობს შესაფერისი დონის რწმუნების მოძიებას ისე, რომ გენერალურ ერთობლიობაში ფაქტობრივად არსებული უზუსტობები თანხობრივად აუდიტორის მიერ დადგენილ ფულად თანხას არ აღემატებოდეს; (იხ. პუნქტი გ3)

კ) გადახრის ასატანი დონე – აუდიტორის მიერ განსაზღვრული შიდა კონტროლის დადგენილი პროცედურებიდან გადახრის დონე, რომელთან მიმართებაშიც აუდიტორი ცდილობს შესაფერისი დონის რწმუნების მოძიებას ისე, რომ გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი გადახრის დონე არ აჭარბებდეს აუდიტორის მიერ დადგენილ გადახრის დონეს.

მოთხოვნები

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება, მოცულობა და ტესტირებისათვის მუხლების შერჩევა

6. აუდიტორული შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტის პროცედურის მიზანი და იმ გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლები, საიდანაც აიღება შერჩევითი ერთობლიობა. (იხ. პუნქტები გ4-გ9)

7. აუდიტორმა შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა ისე უნდა განსაზღვროს, რომ საკმარისი იყოს შერჩევის რისკის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად. (იხ. პუნქტები გ10-გ11).

8. აუდიტორმა შერჩევითი ერთობლიობისთვის მუხლები ისე უნდა შეარჩიოს, რომ გენერალური ერთობლიობის შემადგენელ თითოეულ მუხლს გააჩნდეს შერჩევის შანსი (იხ. პუნქტები გ12-გ13).

აუდიტის პროცედურების ჩატარება

9. აუდიტორმა მოცემული მიზნისათვის შესაბამისი აუდიტის პროცედურები უნდა ჩაატაროს თითოეულ შერჩეულ მუხლზე.

10. თუ შერჩეულ მუხლზე მოცემული აუდიტის პროცედურის გამოყენება შესაფერისი არ არის, აუდიტორმა პროცედურა მის შემცვლელ სხვა მუხლზე უნდა ჩაატაროს (იხ. პუნქტი გ14)

11. თუ აუდიტორს არ შეუძლია დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ან შესაფერისი ალტერნატიული პროცედურების შერჩეული მუხლისათვის გამოყენება, აუდიტორმა ასეთი მუხლი კონტროლის ტესტის შემთხვევაში უნდა განიხილოს როგორც დადგენილი კონტროლიდან გადახრა, ხოლო ელემენტების ტესტების შემთხვევაში კი როგორც უზუსტობა (იხ. პუნქტები გ15-გ16).

გადახრებისა და უზუსტობების ხასიათი და გამომწვევი მიზეზები

12. აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს ნებისმიერი იდენტიფიცირებული გადახრების ან უზუსტობების ხასიათი და გამომწვევი მიზეზები, შეაფასოს მათი შესაძლო ზეგავლენა მოცემული აუდიტის პროცედურის მიზანსა და აუდიტის სხვა სფეროებზე (იხ. პუნქტი გ17).

13. ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი უზუსტობა ან გადახრა ანომალიაა, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს მაღალი დონის რწმუნება, რომ მსგავსი უზუსტობა ან გადახრა არ არის რეპრეზენტაციული მოცემული გენერალური ერთობლიობისათვის. აუდიტორმა რწმუნების აღნიშნული დონე უნდა მოიპოვოს დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარებით, რათა მიიღოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულება, რომ აღნიშნული უზუსტობა ან გადახრა გავლენას არ ახდენს გენერალური ერთობლიობის დანარჩენ ნაწილზე.

უზუსტობების პროგნოზირება

14. ელემენტების ტესტების შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა განახორციელოს შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი უზუსტობების გავრცელება გენერალურ ერთობლიობაზე. (იხ. პუნქტები გ18-გ20).

შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შეფასება

15. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:

    ა) შერჩევითი ერთობლიობის შედეგები; და (იხ. პუნქტები გ21-გ22)

ბ) აუდიტორულმა შერჩევამ შექმნა თუ არა იმ გენერალურ ერთობლიობაზე დასკვნების გამოტანის გონივრული საფუძველი, რომლის ტესტირებაც ჩატარდა (იხ. პუნქტები გ23).

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

განმარტებები

არაშერჩევითი რისკი (იხ. პუნქტი 5(დ))

გ1. არაშერჩევითი რისკის მაგალითები მოიცავს შეუსაბამო აუდიტის პროცედურებს ან აუდიტის მტკიცებულების არასწორ ინტერპრეტაციას და უზუსტობის ან გადახრის ვერ შემჩნევას.

შერჩევის ერთეული (იხ. პუნქტი 5(ვ))

გ2. შერჩევის ერთეულები შეიძლება იყოს ფიზიკური მუხლები (ჩეკები ჩამოთვლილი დეპოზიტის შეტანის ბლანკზე, საბანკო ამონაწერებში ჩანაწერები კრედიტის მხარეს, გაყიდვების ანგარიშფაქტურები ან მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთები), ან ფულადი ერთეულები.

ასატანი უზუსტობა (იხ. პუნქტი 5(ი))

გ3. შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირებისას აუდიტორი განსაზღვრავს ასატან უზუსტობას, რათა რეაგირება მოახდინოს იმის რისკზე, რომ ინდივიდუალური არაარსებითი უზუსტობების ერთობლიობამ შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა და განსაზღვროს ზღვარი შესაძლო აღმოუჩენელი უზუსტობებისათვის. ასატანი უზუსტობა, როგორც ასს 320-ში[2] არის განმარტებული, არის სამუშაო არსებითობის გამოყენება გარკვეული შერჩევის პროცედურის შემთხვევაში. ასატანი უზუსტობა შეიძლება იყოს იგივე თანხა ან სამუშაო არსებითობაზე ნაკლები თანხა.

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება, მოცულობა და ტესტირებისათვის მუხლების შერჩევა

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ4. აუდიტორული შერჩევა აუდიტორს აძლევს შერჩეული მუხლების ზოგიერთ მახასიათებლებზე აუდიტის მტკიცებულების მოძიებისა და შეფასების საშუალებას, რათა ჩამოაყალიბოს დასკვნა გენერალური ერთობლიობის შესახებ, საიდანაც აღებულია მოცემული

2. ასს 320 - `*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*`, მე-9 პუნქტი.

შერჩევითი ერთობლიობა, ან დაეხმაროს აღნიშნული დასკვნის ჩამოყალიბებაში. აუდიტორული შერჩევა შეიძლება განხორციელდეს არასტატისტიკური ან სტატისტიკური შერჩევის მიდგომების გამოყენებით.

გ5. აუდიტორული შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირებისას აუდიტორი ითვალისწინებს კონკრეტულ მიზანს, რომელიც უნდა იქნეს მიღწეული და აუდიტის იმ პროცედურების ერთობლიობას, რომელთა მეშვეობით ყველაზე უკეთ იქნება შესაძლებელი აღნიშნული მიზნის მიღწევა. მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათისა და სავარაუდო უზუსტობის პირობების ან აუდიტის მტკიცებულებებთან დაკავშირებული სხვა მახასიათებლების განხილვა აუდიტორს დაეხმარება იმის დადგენაში, თუ რა იწვევს გადახრას ან უზუსტობას და რომელი გენერალური ერთობლიობა გამოიყენოს შერჩევისთვის. ასს 500-ის მე-10 პუნქტით დადგენილი მოთხოვნების დაკმაყოფილებისათვის აუდიტორი აუდიტორული შერჩევისას ატარებს აუდიტის პროცედურებს აუდიტის მტკიცებულების მისაღებად, რომ გენერალური ერთობლიობა, საიდანაც არის აღებული შერჩევითი ერთობლიობა, სრულია.

გ6. აუდიტის პროცედურის მიზნების გათვალისწინებით, როგორც ეს მე-6 პუნქტით მოითხოვება, აუდიტორი ნათლად წარმოიდგენს თუ რა პირობები იწვევს გადახრას ან უზუსტობას ისე, რომ შეცდომების პროგნოზირებაში ჩართული იქნება ყველა და მხოლოდ ის პირობები, რომლებიც შეესაბამება აუდიტის პროცედურის მიზნებს გადახრების შეფასებისას ან უზუსტობების პროგნოზირებისას. მაგალითად, მოთხოვნების ანგარიშების არსებობასთან დაკავშირებული დასტურის ძირითად პროცედურაში თანხების გადახდა, რაც განხორციელებულია მომხმარებლის მიერ დასტურის თარიღამდე, მაგრამ თანხა მიღებულია ამ თარიღიდან მოგვიანებით, არ მიიჩნევა უზუსტობად. ასევე მომხმარებლის ანგარიშებს შორის თანხების არასწორი გადატანა გავლენას არ ახდენს მოთხოვნების ანგარიშების მთლიან ნაშთზე. ამდენად, შეიძლება სწორი არ არის ამ კონკრეტული პროცედურის დროს შერჩევითი ერთობლიობის შეფასებისას ზემოაღნიშნული მიჩნეულ იქნეს უზუსტობად, მიუხედავად იმისა, რომ ეს შეიძლება მნიშვნელოვან გავლენას ახდენდეს აუდიტის სხვა სფეროებზე, როგორიცაა თაღლითობის რისკის ან საეჭვო ვალების ანგარიშების ანარიცხების ადეკვატურობის შეფასება.

გ7. გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლების განხილვისას, კონტროლის ტესტების შემთხვევაში, აუდიტორი ახორციელებს გადახრების სავარაუდო დონის შეფასებას, აუდიტორის მიერ შესაბამისი კონტროლის გაცნობიერების ან გენერალური ერთობლიობის მცირე

რაოდენობის მუხლების შემოწმების საფუძველზე. აღნიშნული შეფასების მიზანია შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება და შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრა. მაგალითად, როდესაც გადახრის სავარაუდო დონე მიუღებლად მაღალია, აუდიტორი, როგორც წესი, გადაწყვეტს, არ განახორციელოს კონტროლის ტესტები. ანალოგიურად, ელემენტების ტესტების შემთხვევაში, აუდიტორი ახორციელებს გენერალურ ერთობლიობაში მოსალოდნელი უზუსტობის შეფასებას. თუ მოსალოდნელი უზუსტობის დონე მაღალია, შესაძლებელია 100%-ის შემოწმება ან უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობის გამოყენება უფრო მიზანშეწონილი იყოს ელემენტების ტესტების ჩატარების შემთხვევაში.

გ8. გენერალური ერთობლიობის, საიდანაც აიღება შერჩევითი ერთობლიობა, მახასიათებლების განხილვისას შეიძლება აუდიტორმა განსაზღვროს, რომ სტრატიფიკაცია ან შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევა უფრო მიზანშეწონილია. 1-ელ დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული სტრატიფიკაცია და შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევა.

გ9. აუდიტორმა თავისი შეხედულებისამებრ უნდა გადაწყვიტოს, რომელი მიდგომა გამოიყენოს შერჩევისთვის - სტატისტიკური თუ არასტატისტიკური; თუმცა, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა არ წარმოადგენს მართებულ კრიტერიუმს სტატისტიკური და არასტატისტიკური მიდგომების ერთმანეთისაგან განსხვავებისათვის.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა (იხ. მე-7 პუნქტი)

გ10. აუდიტორისათვის მისაღები შერჩევის რისკის დონე მოქმედებს შერჩევითი ერთობლიობის საჭირო მოცულობაზე. აუდიტორი რაც უფრო დაბალ რისკს მიიჩნევს მისაღებად, მით უფრო დიდი უნდა იყოს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა.

გ11. შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა შეიძლება განისაზღვროს სტატისტიკური ფორმულის გამოყენებით ან მოცემულ სიტუაციაში აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებების ობიექტურად გამოყენებით. მე-2 და მე-3 დანართებში აღწერილია სხვადასხვა ფაქტორების ტიპური გავლენა შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრაზე. მსგავს გარემოებებში შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მე-2 და მე-3 დანართებში აღწერილი ფაქტორების გავლენა მსგავსი იქნება, მიუხედავად იმისა, სტატისტიკურ მიდგომას ავირჩევთ თუ არასტატისტიკურს.

მუხლების შერჩევა ტესტირებისთვის (იხ. მე-8 პუნქტი)

გ12. სტატისტიკური შერჩევის შემთხვევაში, შერჩევითი ერთობლიობის მუხლები ისე შეირჩევა, რომ თითოეულ მუხლს გააჩნდეს შერჩევის ერთნაირი ალბათობა. არასტატისტიკური შერჩევის შემთხვევაში, შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების შერჩევა ხდება მსჯელობის საფუძველზე. ვინაიდან შერჩევის დანიშნულებაა დასკვნების გამოტანა იმ გენერალური ერთობლიობის შესახებ, საიდანაც აღებულია შერჩევითი ერთობლიობა, მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა შეარჩიოს რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობა და მიკერძოების თავიდან ასაცილებლად ისეთი მუხლების ამოარჩიოს, რომლებსაც მოცემული გენერალური ერთობლიობის ტიპური მახასიათებლები აქვს.

გ13. შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის ძირითადი მეთოდებია შემთხვევითი შერჩევა, სისტემური შერჩევა და უსისტემო შერჩევა. თითოეული ეს მეთოდი განხილულია მე-4 დანართში.

აუდიტის პროცედურების ჩატარება (იხ. მე-10-11 პუნქტები)

გ14. იმის მაგალითი, თუ როდის არის აუცილებელი შემცვლელ მუხლზე პროცედურის ჩატარება, გახლავთ როდესაც შეირჩევა გაუქმებული ჩეკი თანხის გადახდის ავტორიზაციის მტკიცებულების ტესტირებისას. თუ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ ჩეკი სწორად არის გაუქმებული და არ შეიცავს გადახრას, ხდება შესაბამისად შერჩეული შემცვლელი მუხლის შემოწმება.

გ15. იმის მაგალითი, თუ როდის არის შეუძლებელი აუდიტორისათვის შემუშავებული აუდიტის პროცედურების გამოყენება შერჩეულ მუხლებზე გახლავთ, როდესაც აღნიშნულ მუხლთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია დაკარგულია.

გ16. შესაფერისი ალტერნატიული პროცედურის მაგალითი შეიძლება იყოს შემდგომში შემოსული თანხების ქვითრების (რომელთა წყაროს და მათი მეშვეობით დაფარვადი მუხლების მტკიცებულება არსებობს) შემოწმება, როდესაც დადებითი დასტურის მოთხოვნაზე არ მოსულა პასუხი.

გადახრებისა და უზუსტობების ხასიათი და გამომწვევი მიზეზები
(იხ. მე-12 პუნქტი)

გ17. იდენტიფიცირებული გადახრებისა და უზუსტობების ანალიზის დროს, აუდიტორმა შეიძლება დააფიქსიროს, რომ მრავალ შეცდომას საერთო ნიშანი აქვს, მაგალითად, ოპერაციათა ტიპი, ადგილმდებარეობა, წარმოების მიმართულება ან დროის პერიოდი. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს გენერალურ ერთობლიო-

ბაში ყველა ისეთი მუხლის დადგენა, რომელთაც საერთო ნიშნები აქვს და განავრცოს აუდიტის პროცედურები ამ მუხლებზე. ამასთან ერთად, ასეთი ტიპის შეცდომები შეიძლება განზრახ იყოს დაშვებული და მიანიშნებდეს თაღლითობის შესაძლებლობაზე.

უზუსტობების პროგნოზირება (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ18. აუდიტორს მოეთხოვება გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების პროგნოზირება, რათა შეიქმნას წარმოდგენა შეცდომების მასშტაბურობაზე, მაგრამ აღნიშნული პროგნოზირება შეიძლება საკმარისი არ იყოს აღსარიცხი თანხის განსაზღვრისათვის.

გ19. როდესაც დადგინდება, რომ უზუსტობა ანომალურია, შესაძლებელია მისი გამორიცხვა გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების პროგნოზირების დროს. თუმცა, ნებისმიერი ასეთი შეცდომის ზემოქმედება, თუ იგი არ შესწორდა, საჭიროებს პროგნოზირების დროს გათვალისწინებას არაანომალურ უზუსტობებთან ერთად.

გ20. კონტროლის ტესტებისათვის აუცილებელი არ არის გადახრების ცალკე, ზუსტი პროგნოზირება, რადგან შერჩევითი ერთობლიობის გადახრების დონე ასევე იქნება გენერალური ერთობლიობის პროგნოზირებული შეცდომების დონეც. ასს 330[3]-ში მოცემულია მითითებები კონტროლიდან, რომელზე დაყრდნობასაც აუდიტორი აპირებს, გადახრების აღმოჩენის შემთხვევებისათვის.

შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შეფასება (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ21. კონტროლის ტესტების შემთხვევაში, შერჩევითი ერთობლიობის გადახრების მოულოდნელმა მაღალმა დონემ შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობების შეფასებული კონტროლის რისკის ზრდა, თუ შემდგომი აუდიტის მტკიცებულებებით არ დასტურდება თავდაპირველი შეფასება. ელემენტების ტესტების დროს უზუსტობის მოულოდნელმა მაღალმა დონემ შერჩევით ერთობლიობაში შეიძლება აუდიტორი დაარწმუნოს, რომ რომელიმე ანგარიშის ნაშთში ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციებში არსებობს არსებითი უზუსტობა, არსებითი უზუსტობების შემდგომი მტკიცებულებების არარსებობის პირობებში.

გ22. ელემენტების ტესტების შემთხვევაში, პროგნოზირებული უზუსტობა, მიმატებული ანომალური უზუსტობა, თუ ასეთი არსებობს, გახლავთ აუდიტორის მიერ გენერალური ერთობლიობის უზუსტობის საუკეთესო შეფასება. როდესაც პროგნოზირებული უზუს-

3. ასს 330 - `*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*", მე-17 პუნქტი.

ტობა, მიმატებული ანომალური უზუსტობა, თუ ასეთი არსებობს, აღემატება ასატან უზუსტობას, მაშინ შერჩეული ერთობლიობა არ უზრუნველყოფს იმ გენერალურ ერთობლიობაზე დასკვნის ჩამოყალიბებისათვის გონივრულ საფუძველს, რომლის ტესტირებაც განხორციელდა. რაც უფრო ახლოს არის პროგნოზირებული უზუსტობისა და ანომალური უზუსტობების ჯამი ასატან უზუსტობასთან, უფრო სავარაუდოა, რომ გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივმა უზუსტობამ შეიძლება გადააჭარბოს ასატან უზუსტობას. ამასთან, თუ პროგნოზირებული უზუსტობა აღემატება შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრისას გამოყენებული აუდიტორის მიერ განსაზღვრული უზუსტობის მოლოდინს, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ არსებობს მიუღებელი შერჩევის რისკი და გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი უზუსტობა აჭარბებს ასატან უზუსტობას. სხვა აუდიტის პროცედურების შედეგების გათვალისწინება აუდიტორს ეხმარება იმის რისკის შეფასებაში, რომ გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი უზუსტობა გადააჭარბებს ასატან უზუსტობას და აღნიშნული რისკი შეიძლება შემცირდეს, თუ მოძიებულ იქნება დამატებითი აუდიტის მტკიცებულება.

გ23. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ შერჩევამ ვერ უზრუნველყო იმ გენერალურ ერთობლიობაზე დასკვნის ჩამოყალიბებისათვის გონივრული საფუძველი, რომლის ტესტირებაც ჩატარდა, მაშინ აუდიტორს შეუძლია:

- ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს გამოვლენილი უზუსტობებისა და მომავალში უზუსტობების დაშვების შესაძლებლობის გამოკვლევა და საჭირო შესწორებების შეტანა; და/ან
- მიუსადაგოს იმ შემდგომი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რაც აუცილებელია რწმუნების საუკეთესოდ მისაღწევად. მაგალითად, კონტროლის ტესტის შემთხვევაში აუდიტორმა შეიძლება გაზარდოს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა, ჩაატაროს ალტერნატიული კონტროლის ტესტი ან შეცვალოს შესაბამისი ძირითადი პროცედურები.

1-ლი დანართი
(იხ. პუნქტი გ8)

სტრატიფიკაცია და შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევა

იმ გენერალური ერთობლიობის, საიდანაც აიღება შერჩევითი ერთობლიობა, მახასიათებლების გათვალისწინებისას აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ სტრატიფიკაცია ან შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევაა მიზანშეწონილი. წინამდებარე დანართში მოცემულია მითითებები, აუდიტორისათვის სტრატიფიკაციის და შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევის შესახებ.

სტრატიფიკაცია

1. აუდიტის მწარმოებლურობა შეიძლება გაუმჯობესდეს, თუ აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობას დაყოფს ქვეერთობლიობებად, რომელთაც ექნება რაიმე გამოკვეთილი მახასიათებლები. სტრატიფიკაციის მიზანია შემცირდეს თითოეული ფენის მუხლების ცვალებადობა და, ამდენად, შესაძლებელი გახდეს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის შემცირება, რისკის გაზრდის გარეშე.

2. ელემენტების ტესტების განხორციელებისას ხშირად ხდება გენერალური ერთობლიობის ფენებად დაყოფა მათი ფულადი ღირებულების მიხედვით. ეს იმის შესაძლებლობას იძლევა, რომ უფრო მეტი აუდიტორული ძალისხმევა მიმართულ იქნეს შედარებით დიდი ღირებულების მქონე მუხლებისკენ, რომლებიც შეიძლება შეიცავდეს პოტენციურ უზუსტობას, გადაჭარბებულად შეფასების შემთხვევაში. ანალოგიურად, გენერალური ერთობლიობა შეიძლება დაიყოს ისეთი მახასიათებლების მიხედვით, რომლებიც მიანიშნებენ უზუსტობის უფრო მაღალი რისკის არსებობაზე, მაგალითად, საეჭვო ვალების ანარიცხების ტესტირებისას შესაძლებელია ნაშთების სტრატიფიკაცია მათი ხანდაზმულობის ვადების მიხედვით.

3. რომელიმე ფენის შერჩევითი ერთობლიობის მუხლებისთვის გამოყენებული პროცედურების შედეგების განზოგადება შესაძლებელია მხოლოდ იმ მუხლებისთვის, რომლებიც ქმნის ამ ფენას. მთლიანი გენერალური ერთობლიობის შესახებ დასკვნის გამოტანისათვის აუდიტორს დასჭირდება რისკისა და არსებითობის გათვალისწინება ნებისმიერი ფენის მიმართ, რომელიც შედის გენერალურ ერთობლიობაში, მაგალითად, გენერალური ერთობლიობის მუხლების 20% შეიძლება შეადგენდეს რომელიმე ანგარიშის ნაშთის ღირებულების 90%-ს. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს ამ მუხლების შერჩევითი ერთობლიობის შემოწმება. აუდიტორი შეაფასებს შერჩევითი ერთობლიობის შე-

დეგებს და მიიღებს გადაწყვეტილებას ამ 90%-ის შესახებ, დარჩენილი 10%-გან განცალკევებით (რომელზეც გამოიყენება მომდევნო შერჩევითი ერთობლიობა ან მტკიცებულებების მოპოვების სხვა საშუალებები, ან გენერალური ერთობლიობის დარჩენილი ნაწილი მიიჩნევა არაარსებითად).

4. თუ ოპერაციების კლასი ან ანგარიშის ნაშთები დაყოფილია ფენებად, უზუსტობის პროგნოზირება თითოეული ფენისათვის ცალ-ცალკე ხდება. შემდეგ თითოეული ფენისათვის პროგნოზირებული უზუსტობები გაერთიანდება ოპერაციების კლასის ან ანგარიშის ნაშთის უზუსტობების გავლენის გათვალისწინებისას.

შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევა

5. ელემენტების ტესტების ჩატარებისას შეიძლება ეფექტური იყოს გენერალური ერთობლიობის შემადგენელი შერჩევის ერთეულების განსაზღვრა ინდივიდუალური ფულადი ერთეულების სახით. გენერალური ერთობლიობიდან გარკვეული ფულადი ერთეულების შერჩევის შემდეგ (მაგალითად, მოთხოვნების ანგარიშის კონკრეტული ნაშთი) აუდიტორი შეამოწმებს კონკრეტულ მუხლებს (მაგალითად, ინდივიდუალურ ნაშთებს), რომლებიც შეიცავდა ამ ფულად ერთეულებს. შერჩევითი ერთობლიობის განსაზღვრის ამ მიდგომის ერთერთი უპირატესობაა ის, რომ აუდიტორის ძალისხმევა მიმართულია მაღალი ღირებულების მქონე მუხლებისადმი, რადგან მათ შერჩევის დიდი შანსი აქვთ და შეიძლება მიღებულ იქნეს უფრო მცირე მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა. ეს მიდგომა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის სისტემურ მეთოდთან ერთად (აღწერილია მე-4 დანართში) და ყველაზე უფრო ეფექტურია მაშინ, როდესაც გამოიყენება შემთხვევითი შერჩევა.

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტი გ11)

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები კონტროლის ტესტებისთვის

ქვემოთ განხილულ ფაქტორებს აუდიტორი ითვალისწინებს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის დადგენისას კონტროლის ტესტების დროს. მიჩნეულია, რომ აუდიტორი არ ცვლის კონტროლის ტესტების ხასიათს ან დროულობას ან, სხვამხრივ, არ ცვლის ძირითადი პროცედურების განხორციელების მიდგომას შეფასებული რისკების შედეგად. აღნიშნული ფაქტორები ერთად უნდა იქნეს გათვალისწინებული.

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
1. რისკის შეფასებაში აუდიტორის მიერ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების გეგმების გათვალისწინების დონის გაზრდა	იზრდება	რაც უფრო მეტი რწმუნების მიღებას გეგმავს აუდიტორი კონტროლის სისტემის ფუნქციონირების ეფექტიანობიდან, მით უფრო ნაკლები იქნება უზუსტობის რისკის აუდიტორისეული შეფასება და მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო. როდესაც აუდიტორის მიერ რწმუნების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება ითვალისწინებს კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის მოლოდინს, აუდიტორს მოეთხოვება კონტროლის ტესტირება. თანაბარ პირობებში, რაც უფრო მეტად ეყრდნობა აუდიტორი კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობას რისკის შეფასებისას, კონტროლის უფრო ინტენსიური ტესტირებაა საჭირო (და, ამგვარად, შერჩევის მოცულობა იზრდება).

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
2. ასატანი გადახრის დონის ზრდა	მცირდება	რაც უფრო დაბალია ასატანი გადახრის დონე, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობაა საჭირო.
3. გენერალურ ერთობლიობაში გადახრის მოსალოდნელი დონის ზრდა	იზრდება	რაც უფრო მაღალია გადახრის დონე, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობაა საჭირო, რათა აუდიტორმა შეძლოს გადახრის ფაქტობრივი დონის გონივრული შეფასება. აუდიტორის მიერ სავარაუდო შეცდომის დონის შეფასება მოიცავს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინებას: აუდიტორის მიერ მოპოვებული ინფორმაცია სუბიექტის შესახებ (კერძოდ, შიდა კონტროლის სისტემების შესასწავლად ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურებით), ცვლილებები თანამშრომლებში ან შიდა კონტროლის სისტემებში, წინა პერიოდებში გამოყენებული აუდიტის პროცედურების შედეგები და სხვა აუდიტის პროცედურების შედეგები. კონტროლის გადახრის მოსალოდნელი მაღალი დონე, ჩვეულებრივ, ადასტურებს არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკის ცოტათი შემცირებას, თუკი ასეთი არსებობს.

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
4. აუდიტორისთვის სასურველი რწმუნების დონის ზრდა იმასთან მიმართებით, რომ გენერალური ერთობლიობის გადახრის ფაქტობრივი დონე არ აჭარბებს გადახრის ასატან დონეს.	იზრდება	რაც უფრო მაღალი დონის რწმენა ესაჭიროება აუდიტორს იმასთან მიმართებით, რომ შერჩევითი ერთობლიობის შედეგები რეალურად ასახავდეს გენერალურ ერთობლიობაში ფაქტობრივად არსებულ გადახრას, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო.
5. გენერალურ ერთობლიობაში შერჩევის ერთეულების რაოდენობის ზრდა	უმნიშვნელო გავლენა	დიდი გენერალური ერთობლიობისთვის გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი მოცულობა ძალიან უმნიშვნელო გავლენას ახდენს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე ან საერთოდ არ ახდენს გავლენას. მაგრამ მცირე გენერალური ერთობლიობისათვის აუდიტორული შერჩევა შეიძლება არ იყოს ისე ეფექტური, როგორც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების სხვა ალტერნატიული საშუალებები.

მე-3 დანართი

(იხ. პუნქტი გ11)

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები ელემენტების ტესტებში

ქვემოთ განხილულ ფაქტორებს აუდიტორი ითვალისწინებს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის დადგენისას ელემენტების ტესტების დროს. ეს ფაქტორები, რომლებიც აუცილებელია ერთად იყოს განხილული, გულისხმობს, რომ აუდიტორი არ ცვლის კონტროლის ტესტებს, ან პირიქით, ცვლის ძირითადი პროცედურების ხასიათს ან ვადებს შეფასებული რისკების საპასუხოდ.

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
1. აუდიტორის მიერ შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკის ზრდა	იზრდება	რაც უფრო მაღალია აუდიტორის მიერ შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობაა საჭირო. აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებაზე გავლენას ახდენს თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი. მაგალითად, თუ აუდიტორი არ ატარებს კონტროლის ტესტებს, აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკის შემცირება ეფექტიანი საოპერაციო შიდა კონტროლის გამო ვერ შემცირდება გარკვეულ მტკიცებასთან მიმართებაში. ამგვარად, იმისათვის, რომ აუდიტის რისკი მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირდეს, აუდიტორს სჭირდება დაბალი შეუმჩნევლობის რისკი და უფრო მეტად უნდა დაეყრდნოს ძირითად ტესტებს. რაც უფრო მეტი აუდიტის მტკიცებულება

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
		მიიღება ძირითადი ტესტების/ელემენტების ტესტების მეშვეობით (ანუ რაც უფრო დაბალია შეუმჩნევლობის რისკი), მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო.
2. ფინანსური ანგარიშგების იმავე მტკიცებისთვის სხვა ძირითადი პროცედურების გამოყენების ინტენსივობის ზრდა.	მცირდება	რაც უფრო მეტად ენდობა აუდიტორი სხვა ძირითად პროცედურებს (ძირითად ტესტებს/ელემენტების ტესტებს ან ანალიზურ პროცედურებს) შეუმჩნევლობის რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად გარკვეული გენერალური ერთობლიობის მიმართ, მით უფრო ნაკლები რწმენის/გარანტიის მიღება სჭირდება მას შერჩევიდან და ამდენად საჭირო იქნება უფრო მცირე მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა.
3. აუდიტორისთვის სასურველი რწმუნების დონის ზრდა იმასთან მიმართებით, რომ გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი უზუსტობა არ აჭარბებს უზუსტობის ასატან დონეს.	იზრდება	რაც უფრო მაღალი რწმენის დონე ესაჭიროება აუდიტორს იმასთან მიმართებით, რომ შერჩევითი ერთობლიობის შედეგები რეალურად ასახავდეს გენერალურ ერთობლიობაში ფაქტობრივად არსებული უზუსტობის სიდიდეს, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო.

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
4. ასატანი უზუსტობის დონის ზრდა	მცირდება	რაც უფრო დაბალია ასატანი უზუსტობის დონე, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო.
5. უზუსტობის სიდიდის ზრდა, რომლის აღმოჩენასაც ვარაუდობს აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში	იზრდება	რაც უფრო დიდია იმ უზუსტობის სიდიდე, რომლის აღმოჩენასაც ვარაუდობს აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო, რათა შესაძლებელი გახდეს გენერალურ ერთობლიობაში ფაქტობრივი უზუსტობის სიდიდის გონივრული შეფასება. ის ფაქტორები, რომლებსაც აუდიტორი ითვალისწინებს სავარაუდო უზუსტობის სიდიდის შეფასებისას, მოიცავს: იმ დონეს, რა დონითაც მუხლების ღირებულება განსაზღვრულია სუბიექტურად, რისკის შეფასების პროცედურების შედეგებს, კონტროლის ტესტების, წინა პერიოდებში გამოყენებული აუდიტის პროცედურებისა და სხვა ძირითადი პროცედურების შედეგებს.

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
6. გენერალური ერთობლიობის სტრატიფიკაცია, საჭიროების შემთხვევაში	მცირდება	როდესაც გენერალური ერთობლიობის მუხლების ღირებულებებისათვის დამახასიათებელია მნიშვნელოვანი ცვალებადობა, შესაძლებელია სასარგებლო იყოს გენერალური ერთობლიობის ფენებად დაყოფა. როდესაც შესაძლებელია გენერალური ერთობლიობის სათანადო სტრატიფიკაცია, საზოგადოდ რომელიმე ფენის შერჩევითი ერთობლიობების მოცულობების აგრეგირებული სიდიდე იმაზე უფრო ნაკლები იქნება, რა მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობაც იქნებოდა საჭირო შერჩევის რისკის მოცემული დონის შესანარჩუნებლად, თუ გენერალური ერთობლიობიდან მხოლოდ ერთი შერჩევითი ერთობლიობა იქნებოდა შერჩეული.
7. შერჩევის ერთეულების რაოდენობა გენერალურ ერთობლიობაში	უმნიშვნელო გავლენა	დიდი გენერალური ერთობლიობისათვის გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი მოცულობა უმნიშვნელო გავლენას ახდენს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე ან საერთოდ არ ახდენს გავლენას.

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
		ამგვარად, მცირე გენერალური ერთობლიობისათვის აუდიტორული შერჩევა ხშირად არ არის ისე ეფექტური, როგორც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების სხვა ალტერნეტიული საშუალებები (თუმცა, როდესაც ხდება ფულადი ერთეულის შერჩევის გამოყენება, გენერალურ ერთობლიობაში ფულადი ღირებულების ზრდა იწვევს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის ზრდას, თუ ამის პროპორციული კომპენსაცია არ ხდება მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგების არსებითობის ზრდით [და, საჭიროების შემთხვევაში, ოპერაციების გარკვეული კატეგორიების, ანგარიშის ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების არსებითობის დონის ან დონეების ზრდით]).

მე-4 დანართი

(იხ. პუნქტი გ131)

შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის მეთოდები

შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის მრავალი მეთოდი არსებობს. შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის ძირითადი მეთოდებია:

ა) შემთხვევითი შერჩევა (მაგალითად შემთხვევითი რიცხვების ცხრილების გამოყენებით).

ბ) სისტემური შერჩევა, როდესაც გენერალურ ერთობლიობაში შერჩევის ერთეულების რაოდენობა დაყოფილია შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის მიხედვით მოცემული შერჩევის ინტერვალისთვის, მაგალითად 50, საწყისი მუხლი განისაზღვრება პირველი 50 მუხლის ფარგლებში და ხდება ყოველი 50-ე ერთეულის შერჩევა. თუმცა, საწყისი წერტილის არჩევა შეიძლება უსისტემოდ, შერჩევითი ერთობლიობა ნამდვილად შემთხვევითი იქნება როდესაც გამოიყენება შემთხვევითი რიცხვების კომპიუტერული პროგრამა, ან შემთხვევითი რიცხვების ცხრილები. როდესაც იყენებენ სისტემურ შერჩევას, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, რომ შერჩევის ერთეულები გენერალურ ერთობლიობაში ისეთნაირად არ იყოს განლაგებული, რომ შერჩევის ინტერვალი ემთხვევოდეს გენერალური ერთობლიობის გარკვეულ ტენდენციას;

გ) ფულადი ერთეულის მიხედვით შერჩევა შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევის ერთ-ერთი ნაირსახეობაა (როგორც ეს 1-ელ დანართშია აღწერილი), სადაც შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა, შერჩევისა და შედეგების შეფასების შედეგად მიღებული დასკვნა ფულად ღირებულებაშია გამოსახული.

დ) უსისტემო შერჩევა, როდესაც აუდიტორი შერჩევით ერთობლიობას შეარჩევს რაიმე სტრუქტურული ხერხის გამოყენების გარეშე. მართალია არავითარი სტრუქტურული ხერხი არ გამოიყენება, მაგრამ მიუხედავად ამისა, აუდიტორი თავს არიდებს შეგნებულ მიკერძოებას ან წინასწარგანსაზღვრულობას (მაგალითად, თავს არიდებს ძნელად მისაგნებ მუხლებს, ან ყოველთვის არჩევს ან თავს არიდებს გვერდზე არსებული პირველი ან ბოლო ჩანაწერის შერჩევას) და ამგვარად ცდილობს უზრუნველყოს, რომ გენერალური ერთობლიობის ყველა მუხლს გააჩნდეს შერჩევის შანსი. უსისტემო შერჩევის მეთოდის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის სტატისტიკური შერჩევის გამოყენებისას.

ე) ბლოკური შერჩევა მოიცავს მომიჯნავე მუხლების ბლოკის (ბლოკების) შერჩევას გენერალური ერთობლიობიდან. ბლოკური შერჩევის გამოყენება ჩვეულებრივ არ შეიძლება აუდიტორულ შერჩევაში, რადგან გენერალური ერთობლიობების უმეტესობა ისეა სტრუქტურიზებული, რომ თანმიმდევრულად განლაგებულ მუხლებს შეიძლება ჰქონდეს ერთნაირი მახასიათებლები, მაგრამ ისინი განსხვავდებოდეს გენერალური ერთობლიობის სხვა მუხლების მახასიათებლებისგან. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში შესაძლებელია, რომ შესაფერის აუდიტის პროცედურად მიჩნეულ იქნეს რომელიმე ბლოკის მუხლების შემოწმება, მაგრამ ეს იშვიათად იქნება შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის შესაფერისი მეთოდი, თუ აუდიტორი აპირებს სარწმუნო მოსაზრებების მოპოვებას მთლიანი გენერალური ერთობლიობის შესახებ, შერჩევითი ერთობლიობის საფუძველზე.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 540
(გადასინჯული)

სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი

(ძალაშია 2019 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 540-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო 1

სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი 2-3

ამ ასს-ის ძირითადი ცნებები 4-9

ძალაში შესვლის თარიღი 10

მიზანი **11**

განმარტებები **12**

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები 13-15

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება 16-17

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება 18-30

სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები 31

ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები 32

საერთო შეფასება ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებზე დაყრდნობით 33-36

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია 37

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან სხვა შესაფერისი მხარეების ინფორმირება 38

დოკუმენტაცია 39

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი გ1-გ7

ამ ასს-ის ძირითადი ცნებები გ8-გ13

განმარტებები გ14-გ18

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები გ19-გ63

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება გ64-გ80

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება გ81-გ132

ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები გ133-გ136

საერთო შეფასება ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებზე დაყრდნობით გ137-გ144

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია გ145

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან სხვა შესაფერისი მხარეების ინფორმირება გ146-გ148

დოკუმენტაცია გ149-გ152

დანართი 1: თანდაყოლილი რისკფაქტორები

დანართი 2: მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 540 (გადასინჯული) - *„სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“* - ერთად.

შესავალი

ასს 540-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს-ს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში სააღრიცხვო შეფასებებსა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებით. კერძოდ, სტანდარტი მოიცავს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, სადაც ციტირებული ან განვრცობილია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[1], ასს 330-ის[2], ასს 450-ის[3], ასს 500-ისა[4] და სხვა შესაფერისი ასს-ების მოთხოვნები და მითითებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა იქნეს გამოყენებული ეს ასს-ები სააღრიცხვო შეფასებებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციასთან მიმართებაში. გარდა ამისა, სტანდარტი მოიცავს მოთხოვნებსა და მითითებებს ცალკეულ სააღრიცხვო შეფასებებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციაში არსებული უზუსტობებისა და ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნების შეფასების შესახებ.

სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი

2. სააღრიცხვო შეფასებები, თავისი ბუნებით, ძალიან განსხვავებულია. ხელმძღვანელობას მოეთხოვება მათი გამოთვლა, როდესაც შეუძლებელია ფულად თანხებზე უშუალოდ დაკვირვება. ამ ფულადი თანხების მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრაზე გავლენას ახდენს შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, რომელიც ასახავს ცოდნის ან მონაცემებისთვის დამახასიათებელ თანდაყოლილ შეზღუდვებს. აღნიშნული შეზღუდვები განაპირობებს შეფასების შედეგების გარდაუვალ სუბიექტურობასა და ცვალებადობას. სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის პროცესი გულისხმობს კონკრეტული მეთოდის შერჩევასა და გამოყენებას, რომელშიც, თავის მხრივ, გარკვეული დაშვებები და მონაცემები გამოიყენება, რისთვისაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის განსჯა და შეიძლება გაართულოს შეფასების პროცესი (იხ. პუნქტები გ1–გ6, 1-ლი დანართი). სირთულის, სუბიექტურობისა და სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორების გავლენა ამ ფულადი თანხების მიახლოებით მნიშვნელობაზე, თავის მხრივ,

1. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“.*
2. ასს 330 - *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.*
3. ასს 450 – *„აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*“.
4. ასს 500 - *„აუდიტის მტკიცებულება*“.

გავლენას ახდენს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მათ მიდრეკილებაზე. (იხ. პუნქტები გ1-გ6, 1-ლი დანართი)

3. მიუხედავად იმისა, რომ ეს ასს ყველა სააღრიცხვო შეფასებას ეხება, ცალკეულ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის დონე არსებითად განსხვავებული იქნება. წინამდებარე ასს-ით მოთხოვნილი რისკის შესაფასებელი და დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა სხვადასხვანაირი იქნება კონკრეტული შეფასებისთვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობისა და დაკავშირებული არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასების მიხედვით. გარკვეული სააღრიცხვო შეფასებებისთვის შეფასების განუსაზღვრელობის დონე შესაძლოა ძალიან დაბალი იყოს მისი ხასიათიდან გამომდინარე, ასევე შესაძლოა ძალიან დაბალი იყოს მათი გამოთვლისთვის დამახასიათებელი სირთულისა და სუბიექტურობის ხარისხი. ამგვარი სააღრიცხვო შეფასებებისთვის წინამდებარე ასს-ით მოთხოვნილი რისკის შეფასების პროცედურები და დამატებითი აუდიტის პროცედურები, სავარაუდოდ, არ უნდა იყოს ვრცელი/დიდი მოცულობის. როდესაც ძალიან მაღალია შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის, სირთულის ან სუბიექტურობის ხარისხი, მოსალოდნელია, რომ გაცილებით ვრცელი იქნება ზემოაღნიშნული პროცედურები. ეს ასს შეიცავს მითითებებს იმის თაობაზე, როგორ შეიძლება ამ ასს-ის მოთხოვნების გრადაცია. (იხ. პუნქტი გ7)

ამ ასს-ის ძირითადი ცნებები

4. ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვება, რომ მტკიცების დონეზე გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებით ცალკე შეფასდეს თანდაყოლილი რისკი.[5] ასს 540-ის (გადასინჯული) კონტექსტში და ცალკეული სააღრიცხვო შეფასების ხასიათიდან გამომდინარე, უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, რაც შეიძლება არსებითი იყოს, შესაძლოა გავლენას ახდენდეს შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები და მათ შორის ურთიერთკავშირი. შესაბამისად, თანდაყოლილი რისკის შეფასება დამოკიდებულია იმაზე, რამდენად ახდენს გავლენას თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობაზე ან მის სიდიდეზე, რაც სხვადასხვანაირი იქნება დია-

5. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31-ე პუნქტი.

პაზონში, რასაც ამ ასს-ში თანდაყოლილი რისკის შეფასებების დიაპაზონი ეწოდება. (იხ. პუნქტები გ8– გ9, გ65–გ66, 1-ლი დანართი)

5. წინამდებარე ასს-ში ციტირებულია ასს 315-ისა (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 330-ის შესაფერისი მოთხოვნები და მოცემულია შესაბამისი სახელმძღვანელო მითითებები, რათა ხაზი გაესვას აუდიტორის გადაწყვეტილებების მნიშვნელობას სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების შესახებ, მათ შორის გადაწყვეტილებებს იმის თაობაზე:

   - არსებობს თუ არა კონტროლის ისეთი მექანიზმები, რომელთა გამოვლენაც მოითხოვება ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს) და რომლისთვისაც აუდიტორს ევალება დიზაინის შეფასება და იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა;
   - უნდა ჩაატაროს თუ არა კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება.

6. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) კონტროლის რისკის ცალკე შეფასებასაც მოითხოვს იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი არსებითი უზუსტობის რისკებს მტკიცების დონეზე აფასებს. კონტროლის რისკის შეფასებისას აუდიტორი ითვალისწინებს იმ ფაქტს, დამატებითი აუდიტის პროცედურები გულისხმობს თუ არა შიდა კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას გეგმის მიხედვით. თუ აუდიტორი არ გეგმავს კონტროლის პროცდურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ან არ აპირებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას, აუდიტორის მიერ კონტროლის რისკისთვის მინიჭებული შეფასება იმგვარია, რომ არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება და თანდაყოლილი რისკის შეფასება ერთნაირი იქნება. (იხ. პუნქტი გ10)

7. ამ ასს-ში ყურადღება გამახვილებულია იმაზე, რომ აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები (მათ შორის, კონტროლის ტესტები, როდესაც შესაფერისია) უნდა მიესადაგებოდეს მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის მინიჭებული შეფასების მიზეზებს, ითვალისწინებდეს ერთი ან მეტი თანდაყოლილი რისკფაქტორის გავლენას და კონტროლის რისკის აუდიტორისეულ შეფასებას.

8. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენებაზე გავლენას ახდენს აუდიტორის მოსაზრება თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესახებ და მისი მნიშვნელობა უფრო იზრდება, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებაზე გავლენას ახდენს მნიშვნელოვანი დონის განუსაზღვრელობა ან მაღალი ხარისხის სირთულე, სუბიექტუ-

რობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები. ანალოგიურად, პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება მნიშვნელოვანია მაშინაც, როდესაც შედარებით უფრო მაღალია უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან თაღლითობის გამო. (იხ. პუნქტი გ11)

9. წინამდებარე ასს მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით შეაფასოს, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია[6] დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, თუ უზუსტობას შეიცავს. ამ ასს-ის მიზნებისთვის, „დასაბუთებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად“ ნიშნავს, რომ სათანადოდ არის გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაფერისი მოთხოვნები, მათ შორის რომლებიც ეხება: (იხ. პუნქტები გ12–გ13, გ139–გ144)

- სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლას, მათ შორის მეთოდის, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევას სააღრიცხვო შეფასების ხასიათისა და სუბიექტის კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით;
- ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასების შერჩევას; და
- ინფორმაციის გამჟღავნებას განმარტებით შენიშვნებში სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ, მათ შორის იმის თაობაზე, როგორ გამოითვალა ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასება, ასევე შეფასების განუსაზღვრელობის ხასიათის, დონისა და წყაროების ახსნას.

ძალაში შესვლის თარიღი

10. წინამდებარე ასს ძალაშია 2019 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზანი

11. აუდიტორის მიზანია, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმის თაობაზე, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია თუ არა

6. იხ. ასევე ასს 700 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“,* იხ. 13გ პუნქტი.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად.

განმარტებები

12. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

    ა) სააღრიცხვო შეფასება – ფულადი სიდიდე, რომლის მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, გავლენას ახდენს შეფასების განუსაზღვრელობა; (იხ. პუნქტი გ14)

    ბ) აუდიტორის წერტილოვანი (ერთი) შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი – სიდიდე, ან სიდიდეების დიაპაზონი, შესაბამისად, რომელსაც აუდიტორი განსაზღვრავს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული წერტილოვანი შეფასების გასაანალიზებლად; (იხ. პუნქტი გ15)

    გ) შეფასების განუსაზღვრელობა – გამოთვლისთვის დამახასიათებელი არასაკმარისი სიზუსტის გავლენა შეფასებაზე; (იხ. პუნქტი გ16, 1-ლი დანართი)

    დ) ხელმძღვანელობის მიკერძოება – ინფორმაციის მომზადების პროცესში ხელმძღვანელობის არასაკმარისი ნეიტრალობა; (იხ. პუნქტი გ17)

    ე) ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასება – სიდიდე, რომელიც ხელმძღვანელობამ შეარჩია ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებისთვის სააღრიცხვო შეფასების სახით;

    ვ) სააღრიცხვო შეფასების შედეგი – სააღრიცხვო შეფასების ფაქტობრივი ფულადი სიდიდე, რომელიც გამოთვლილია შესაბამისი ოპერაცი(ებ)ის, მოვლენ(ებ)ის ან პირობ(ებ)ის შედეგების მიხედვით, რომლებიც განხილული იყო სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას. (იხ. პუნქტი გ18)

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

13. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[7] მოთხოვნების შესაბამისად სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის

7. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები 19-27-ე.

შესწავლის პროცესში აუდიტორმა სუბიექტის სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით უნდა შეისწავლოს ქვემოთ აღწერილი საკითხები. ამ მიზნით აუდიტორმა ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი მოცულობის პროცედურები უნდა ჩაატაროს, რომ შეიქმნას სათანადო საფუძველი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე. (იხ. პუნქტები გ19-გ22)

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ

ა) სუბიექტის ოპერაციები, სხვა მოვლენები და პირობები, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასებების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნების საჭიროება, ან სააღრიცხვო შეფასებების შეცვლა; (იხ. პუნქტი გ23)

ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც სააღრიცხვო შეფასებებს ეხება (მათ შორის, აღიარების კრიტერიუმები, შეფასების საფუძველი და მათ წარდგენასა და ახსნა-განმარტებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები); ასევე როგორ გამოიყენება ისინი მოცემული სუბიექტისა და მისი გარემოს სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით, მათ შორის, როგორ ზემოქმედებს თანდაყოლილი რისკფაქტორები არსებითი უზუსტობის რისკის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე; (იხ. პუნქტები გ24–გ25)

გ) სუბიექტის სააღრიცხვო შეფასებებისთვის შესაფერისი მარეგულირებელი ფაქტორები, მათ შორის, რომლებიც დაკავშირებულია პრუდენციულ ზედამხედველობასთან, როდესაც შესაფერისია; (იხ. პუნქტი გ26)

დ) იმ სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის ხასიათი, რომლებიც, აუდიტორის ვარაუდით, ასახული უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში, 13(ა)–(გ) პუნქტებში განხილული საკითხების შესწავლის შედეგად; (იხ. პუნქტი გ27)

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ

ე) სუბიექტში არსებული, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ზედამხედველობისა და მართვის ხასიათი

და დონე, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებს; (იხ. პუნქტები გ28–გ30)

ვ) როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული სპეციალური უნარ-ჩვევების ან ცოდნის გამოყენების საჭიროებას, მათ შორის ხელმძღვანელობის ექსპერტის, ან როგორ იყენებს მათ; (იხ. პუნქტი გ31)

ზ) სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი როგორ ავლენს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ რისკებს და როგორ რეაგირებს მათზე; (იხ. პუნქტები გ32–გ33)

თ) სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ის ნაწილი, რომელიც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებებთან, მათ შორის:

(i) როგორ მოძრაობს სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით სააღრიცხვო შეფასებებსა და ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან დაკავშირებული ინფორმაცია; და (იხ. პუნქტები გ34–გ35)

(ii) ამგვარი სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციისთვის, ხელმძღვანელობა როგორ:

ა. განსაზღვრავს შესაფერის მეთოდებს, დაშვებებს ან მონაცემების წყაროებს და მათი შეცვლის საჭიროებას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, მათ შორის, როგორ: (იხ. პუნქტები გ36– გ37)

i. არჩევს ან შეიმუშავებს გამოყენებულ მეთოდებს, მათ შორის მოდელებს და როგორ იყენებს მათ; (იხ. პუნქტები გ38–გ39)

ii. არჩევს გამოსაყენებელ დაშვებებს, მათ შორის, როგორ ითვალისწინებს სხვა დაშვებებს და როგორ ადგენს მნიშვნელოვან დაშვებებს; და (იხ. პუნქტები გ40–გ43)

iii. არჩევს გამოსაყენებელ მონაცემებს. (იხ. პუნქტი გ44)

ბ. ადგენს შეფასების განუსაზღვრელობის დონეს, მათ შორის, შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონის განხილვის მეშვეობით; და (იხ. პუნქტი გ45)

გ. ამცირებს შეფასების განუსაზღვრელობას, მათ შორის, როგორ

არჩევს რომელიმე ერთ შეფასებას და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ შესაბამის ინფორმაციას ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით; (იხ. პუნქტები გ46–გ49)

ი) მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები[8], რომლებიც დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად დადგენილ პროცესთან, როგორც ეს აღწერილია 13(თ)(ii) პუნქტში; (იხ. პუნქტები გ50–გ54)

კ) როგორ ატარებს ხელმძღვანელობა ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგ(ებ)ის მიმოხილვას და როგორ ითვალისწინებს მიმოხილვის შედეგებს.

14. არსებითი უზუსტობების რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად აუდიტორმა უნდა მიმოიხილოს ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგები, ან საჭიროების შემთხვევაში, მათი ხელახალი შეფასების საჭიროების საკითხი მიმდინარე პერიოდში. ამგვარი მიმოხილვის ხასიათისა და დონის დასადგენად აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს კონკრეტული სააღრიცხვო შეფასებების კონკრეტული მახასიათებლები. მიმოხილვის მიზანი არ არის წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ განხორციელებული განსჯისა და მიღებული გადაწყვეტილებების ეჭვქვეშ დაყენება, რომლებიც შესაფერისი იყო მათი გამოთვლის დროს ხელმისაწვდომი ინფორმაციის საფუძველზე. (იხ. პუნქტები გ55–გ60)

15. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, გარიგების გუნდს ესაჭიროება თუ არა სპეციალური უნარჩვევები ან ცოდნა რისკის შეფასების პროცედურების ჩასატარებლად, არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისთვის, ან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შესაფასებლად. (იხ. პუნქტები გ61–გ63)

არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება

16. მტკიცების დონეზე სააღრიცხვო შეფასებებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას, მათ შორის თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების ცალ-ცალკე შეფასებისას მტკიცების დონეზე ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[9]

8. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები 26(ა) (i)-(iv).
9. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31-34 -ე პუნქტები.

მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა. მხედველობაში უნდა მიიღოს შემდეგი ფაქტორები არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას: (იხ. პუნქტები გ64– გ71)

ა) რამდენად ახდენს გავლენას სააღრიცხვო შეფასებაზე შეფასების განუსაზღვრელობა; და (იხ. პუნქტები გ72–გ75)

ბ) რამდენად ზემოქმედებს სირთულე, სუბიექტურობა და სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები: (იხ. პუნქტები გ76–გ79)

(i) სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის მეთოდის, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე; ან

(ii) ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და შესაბამისი გასამჟღავნებელი ინფორმაციის შერჩევაზე ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით.

17. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, მე-16 პუნქტის შესაბამისად გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებიდან რომელიმე არის თუ არა მნიშვნელოვანი რისკი, მისი აზრით.[10] თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი, მან უნდა გამოავლინოს ამ რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის მექანიზმები[11] და შეაფასოს, ეფექტურად არის თუ არა შექმნილი ისინი და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა.[12] (იხ. პუნქტი გ80)

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

18. ასს 330-ის მოთხოვნების თანახმად,[13] აუდიტორის დამატებითი პროცედურები უნდა მიესადაგებოდეს კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს[14] და ითვალისწინებდეს მიზეზებს, რის გამოც აუდიტორმა ამ რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება. აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები უნდა მოიცავდეს ერთ ან მეტ ქვემოთ განხილულ მიდგომას:

ა) აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან; (იხ. 21- პუნქტი)

ბ) ტესტირების ჩატარებას იმის დასადგენად, როგორ განსაზღვრა ხელმძღვანელობამ კონკრეტული სააღრიცხვო შეფასება; (იხ. 22-27-ე პუნქტები); ან

10. ასს 315 (გადასინჯული 2029 წელს), 32-ე პუნქტი.
11. ასს 315 (გადასინჯული 2029 წელს), 26(ა)(i) პუნქტი.
12. ასს 315 (გადასინჯული 2029 წელს), 26(დ) პუნქტი.
13. ასს 330, პუნქტები მე-6-15 და მე-18.
14. ასს 330, პუნქტები მე-6-7 და 21-ე.

გ) აუდიტორის მიერ წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრას. (იხ. 28-29-ე პუნქტები)

აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები უნდა ითვალისწინებდეს, რომ რაც უფრო მაღალია შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, მით უფრო სარწმუნო უნდა იყოს მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები.[15] აუდიტორმა იმგვარად უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომ ისინი განზრახ არ იყოს მიმართული ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაზე, რომელთა დადასტურებაც შესაძლებელია, ან ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების გამორიცხვაზე, რომლებიც შეიძლება წინააღმდეგობაში მოდიოდეს სხვა მტკიცებულებებთან. (იხ. პუნქტები გ81–გ84)

19. ასს 330-ის[16] მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს კონტროლის ტესტები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, თუ:

ა) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად მუშაობს; ან

ბ) მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონკრეტული მტკიცების დონეზე.

სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, ამგვარი კონტროლის მექანიზმებისთვის განკუთვნილი აუდიტორის ტესტები უნდა მიესადაგებოდეს იმ მიზეზებს, რის გამოც აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება. კონტროლის ტესტების შემუშავებისა და ჩატარებისას აუდიტორმა მით უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მეტად აპირებს კონტროლის ამა თუ იმ პროცედურის ეფექტიანობაზე დაყრდნობას.[17] (იხ. პუნქტები გ85–გ89)

20. სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკის შემთხვევაში, აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები უნდა

15. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

16. ასს 330, მე-8 პუნქტი.

17. ასს 330, მე-9 პუნქტი

მოიცავდეს კონტროლის ტესტების ჩატარებას მიმდინარე პერიოდში, თუ აუდიტორი გეგმავს ამ კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობას. როდესაც მნიშვნელოვანი რისკის მიმართ გამოსაყენებელი მიდგომა მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებას გულისხმობს, მაშინ ეს პროცედურები უნდა მოიცავდეს ელემენტების (დეტალურ) ტესტებს.[18] (იხ. პუნქტი გ90)

აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან

21. როდესაც აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას ითვალისწინებს აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ამგვარი აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია თუ არა მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის, რისთვისაც მხედველობაში უნდა მიიღოს ის ფაქტი, რომ მოცემულ მოვლენასა და შეფასების თარიღს შორის პერიოდში გარემოებებსა და სხვა შესაფერის პირობებში მომხდარი ცვლილებები შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ამგვარი აუდიტის მტკიცებულებების რელევანტურობაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების კონტექსტში. (იხ. პუნქტები გ91–გ93)

სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული პროცესის ტესტირება

22. როდესაც აუდიტორი ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული პროცესის ტესტირებას ატარებს, დამატებითი აუდიტის პროცედურები უნდა მოიცავდეს 23-26-ე პუნქტების შესაბამისად შემუშავებულ და ჩატარებულ პროცედურებს, რათა აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია: (იხ. პუნქტი გ94)

ა) იმ მეთოდების, მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებასთან, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად; და

ბ) იმ მეთოდთან, რომლის გამოყენებითაც ხელმძღვანელობამ შეარჩია წერტილოვანი შეფასება და ჩამოაყალიბა განმარტებით

18. ასს 330, მე-15 და 21-ე პუნქტები.

შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაცია შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ.

მეთოდები

23. მეთოდებთან მიმართებით 22-ე პუნქტის მოთხოვნების გამოყენებისას, აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები მიმართული უნდა იყოს იმის დადგენაზე:

ა) შერჩეული მეთოდი ან, როდესაც შესაფერისია, წინა პერიოდებში გამოყენებული მეთოდის შეცვლა მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ95, გ97)

ბ) მეთოდის შესარჩევად განხორციელებული განსჯა ხომ არ შეიცავს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს; (იხ. პუნქტი გ96)

გ) გამოთვლები ჩატარდა თუ არა მეთოდის შესაბამისად და მათემატიკურად სწორია თუ არა;

დ) როდესაც ხელმძღვანელობის მეთოდის გამოყენება რთულ მოდელირებას საჭიროებს, თანამიმდევრულად გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ განსჯა და, როდესაც შესაფერისია: (იხ. პუნქტები გ98–გ100)

(i) მოდელის კონსტრუქცია, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით გათვალისწინებულ შეფასების მიზანს, მოცემული გარემოებებისთვის შესაფერისია თუ არა, ან წინა პერიოდის მოდელში ცვლილებების შეტანის შემთხვევაში _ მოდელის ცვლილება შეესაბამება თუ არა მოცემულ გარემოებებს; და

(ii) მოდელის შედეგში შეტანილი კორექტირებები შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით გათვალისწინებულ შეფასების მიზანს და ასევე მოცემულ გარემოებებს; და

ე) მეთოდის გამოყენებისას შენარჩუნებული იყო თუ არა მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მონაცემების მთლიანობა. (იხ. პუნქტი გ101)

მნიშვნელოვანი დაშვებები

24. მნიშვნელოვან დაშვებებთან მიმართებით 22-ე პუნქტის მოთხოვნების გამოყენებისას, აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცე-

დურები მიმართული უნდა იყოს იმის დადგენაზე:

ა) მნიშვნელოვანი დაშვებები, ან, როდესაც შესაფერისია, წინა პერიოდების შემდეგ მათში შეტანილი ცვლილებები მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ95, გ102–გ103)

ბ) მნიშვნელოვანი დაშვებების შესარჩევად განხორციელებული განსჯა ხომ არ შეიცავს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს; (იხ. პუნქტი გ96)

გ) მნიშვნელოვანი დაშვებები შესაბამისობაშია თუ არა ერთმანეთთან და სხვა საღრიცხვო შეფასებებში, ან სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა სფეროებში გამოყენებულ დაკავშირებულ დაშვებებთან, აუდიტის პროცესში აუდიტორის მიერ შეძენილი ცოდნის საფუძველზე; და (იხ. პუნქტი გ104)

დ) როდესაც შესაფერისია, ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს თუ არა რაიმე კონკრეტული ზომების მიღება და აქვს თუ არა მათი განხორციელების შესაძლებლობა. (იხ. პუნქტი გ105)

მონაცემები

25. მონაცემებთან მიმართებით 22-ე პუნქტის მოთხოვნების გამოყენებისას, აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები მიმართული უნდა იყოს იმის დადგენაზე:

ა) მოცემული მონაცემები, ან, როდესაც შესაფერისია, წინა პერიოდების შემდეგ მათში შეტანილი ცვლილებები მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ95, გ106);

ბ) მონაცემების შესარჩევად განხორციელებული განსჯა ხომ არ შეიცავს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს; (იხ. პუნქტი გ96)

გ) მონაცემები რელევანტური და საიმედოა თუ არა მოცემულ გარემოებებში; და (იხ. პუნქტი გ107)

დ) ხელმძღვანელობამ სწორად გაიგო თუ არა მონაცემები, მათ შორის სახელშეკრულებო პირობებთან დაკავშირებული; (იხ. პუნქტი გ108)

ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევა

26. 22-ე პუნქტის მოთხოვნების გამოყენებისას, აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები მიმართული უნდა იყოს იმის დადგენაზე, ხელმძღვანელობამ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, სათანადო ზომები მიიღო თუ არა:

ა) შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად; და (იხ. პუნქტი გ109)

ბ) შეფასების განუსაზღვრელობის შესამცირებლად სათანადო წერტილოვანი შეფასების შერჩევითა და შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნებით განმარტებით შენიშვნებში. (იხ. პუნქტები გ110–გ114)

27. თუ მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ ხელმძღვანელობამ სათანადო ზომებს არ მიმართა შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად ან შესამცირებლად, აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ115–გ117)

ა) მოსთხოვოს ხელმძღვანელობას დამატებითი პროცედურების ჩატარება შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად ან მის შესამცირებლად, თავისი შერჩეული წერტილოვანი შეფასების გადახედვით, ან შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნების საჭიროების საკითხის განხილვით და ამის შემდეგ შეაფასოს ხელმძღვანელობის მიერ 26-ე პუნქტის შესაბამისად განხორციელებული საპასუხო ქმედება (ქმედებები);

ბ) განსაზღვროს საკუთარი (აუდიტორის) წერტილოვანი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი 28-29-ე პუნქტების შესაბამისად, თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ მისი მოთხოვნის საპასუხოდ ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული ზომა შეფასების განუსაზღვრელობას საკმარისად არ ამცირებს, შესაძლებლობის ფარგლებში; და

გ) შეაფასოს, არსებობს თუ არა შიდა კონტროლის რაიმე ნაკლოვანება, ხოლო თუ არსებობს, ამ საკითხის ინფორმირება განახორციელოს ასს 265-ის მოთხოვნების შესაბამისად.[19]

19. ასს 265 – *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“.*

აუდიტორის მიერ წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა

28. როდესაც აუდიტორი ადგენს წერტილოვან შეფასებას ან შეფასებების დიაპაზონს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული წერტილოვანი შეფასებისა და შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის შესაფასებლად, მათ შორის იმ შემთხვევაში, როდესაც 27(ბ) პუნქტით მოითხოვება, აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები უნდა მოიცავდეს ისეთ პროცედურებს, რომ შეაფასოს, გამოყენებული მეთოდები, დაშვებები ან მონაცემები მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად. ზემოაღნიშნული დამატებითი პროცედურები აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს 23-25-ე პუნქტებში აღწერილი საკითხების გასარკვევად, იმის მიუხედავად, ხელმძღვანელობის მეთოდებს იყენებს თუ საკუთარს. (იხ. პუნქტები გ118– გ123)

29. შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრისას, აუდიტორმა უნდა:

ა) დაადგინოს, რომ დიაპაზონი მხოლოდ ისეთ სიდიდეებს მოიცავდეს, რომლებიც გამყარებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით და, აუდიტორის შეფასების მიხედვით, დასაბუთებულად იყო მიჩნეული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შეფასების მიზნებისა და სხვა მოთხოვნების გათვალისწინებით; და (იხ. პუნქტები გ124–გ125)

ბ) დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების იმ განმარტებით შენიშვნებთან, სადაც ახსნილია შეფასების განუსაზღვრელობა.

აუდიტის მტკიცებულებებთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელი სხვა საკითხები

30. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუდიტორმა უნდა დაიცვას ასს 500-ის შესაბამისი მოთხოვნები, იმ ინფორმაციის წყაროების მიუხედავად, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტის მტკიცებულების სახით.

თუ აუდიტორი ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს იყენებს, წინამდებარე ასს-ის 21-29-ე პუნქტების მოთხოვნები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს შესაბამისი მტკიცების შესახებ აუდიტის მტკიცებულების სახით ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების მიზანშეწონილობის შეფასებაში ასს 500-ის 8(გ) პუნქტის შესაბამისად. ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს შეფასებისას, ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე გავლენას იქონიებს ექსპერტის კომპეტენტურობის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის აუდიტორისეული შეფასება, რამდენად ერკვევა აუდიტორი ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხასიათში და რამდენად ინფორმირებულია ამ ექსპერტის შესაფერისი ექსპერტული ცოდნის სფეროს შესახებ. (იხ. პუნქტები გ126–გ132)

სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები

31. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად სააღრიცხვო შეფასების შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებული კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ, იმ მტკიცებულებების დამატებით, რომლებიც ეხება შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით 26(ბ) და 29(ბ) პუნქტების შესაბამისად გამჟღავნებულ ინფორმაციას.

ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები

32. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით განხორციელებული განსჯა და მიღებული გადაწყვეტილებები შეიცავს თუ არა ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს, თუნდაც ეს სააღრიცხვო შეფასებები ინდივიდუალურად დასაბუთებული იყოს. თუ გამოვლინდება ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე. თუ შეცდომაში შეყვანის განზრახვა არსებობს, მაშინ ხელმძღვანელობის მიკერძოება, თავისი ბუნებით, თაღლითობაა. (იხ. პუნქტები გ133–გ136)

საერთო შეფასება ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებზე დაყრდნობით

33. სააღრიცხვო შეფასებების მიმართ ასს 330-ის გამოყენებისას,[20] აუდიტორმა ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით უნდა შეაფასოს: (იხ. პუნქტები გ137–გ138)

ა) მტკიცების დონეზე განსაზღვრული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებები ისევ მისაღებია თუ არა, მათ შორის იმ შემთხვევაში, როდესაც გამოვლენილია ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები;

ბ) ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებები, რომლებიც ეხება ფინანსურ ანგარიშგებაში ამ სააღრიცხვო შეფასებების აღიარებას, შეფასებას, წარდგენასა და მათ შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს; და

გ) მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები.

34. 33(გ) პუნქტით მოთხოვნილი შეფასების დროს აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს ყველა რელევანტური მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულება, დამადასტურებელიც და საწინააღმდეგოც.[21] თუ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მან ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად[22] უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე ან აუდიტორის მოსაზრებაზე ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

იმის დადგენა, სააღრიცხვო შეფასებები დასაბუთებულია თუ არა, ან შეიცავს თუ არა უზუსტობას

35. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, თუ უზუსტობას შეიცავს.

---

20. ასს 330, 25-26-ე პუნქტები.

21. ასს 500, მე-11 პუნქტი.

22. ასს 705 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

ასს 450-ში[23] მოცემულია მითითებები იმის შესახებ, როგორ შეუძლია აუდიტორს სხვადასხვა ტიპის უზუსტობის (როგორიცაა, ფაქტობრივი, მსჯელობით განპირობებული ან პროგნოზირებული) გამოჯვნა/გარჩევა, როდესაც აფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პუნქტები გ12–გ13, გ139–გ144)

36. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:

ა) სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში _ ხელმძღვანელობამ, ამ საფუძვლებით სპეციალურად მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა, ფინანსური ანგარიშგებაში გაამჟღავნა თუ არა ისეთი ინფორმაცია, რაც აუცილებელია მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად; [24] ან

ბ) შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევაში _ ხელმძღვანელობის მიერ გამჟღავნებული ინფორმაცია არის თუ არა ისეთი, რომ ფინანსურმა ანგარიშგებამ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი.[25]

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

37. აუდიტორმა ხელმძღვანელობას და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მოსთხოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა[26] იმის შესახებ, სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდები, მნიშვნელოვანი დაშვებები და მონაცემები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისი აღიარების, შეფასების ან ახსნა-განმარტებების უზრუნველსაყოფად. გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა განიხილოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის მოპოვების საჭიროების საკითხი გარკვეული სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის გამოყენებული მეთოდების, დაშვებების ან მონაცემების შესახებ. (იხ. პუნქტი გ145)

---

23. ასს 450, პუნქტი გ6.
24. იხ. ასევე ასს 700 (გადასინჯული), მე-14 პუნქტი.
25. იხ. ასევე ასს 700 (გადასინჯული), მე-19 პუნქტი.
26. ასს 580 – *„ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“.*

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან სხვა შესაფერისი მხარეების ინფორმირება

38. ასს 260-ისა (გადასინჯული)[27] და ასს 265-ის[28] გამოყენების შემთხვევაში აუდიტორს მოეთხოვება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან ხელმძღვანელობის ინფორმირება გარკვეული საკითხების შესახებ, მათ შორის სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტებისა და შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების თაობაზე, შესაბამისად. ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ინფორმირება ისეთი საკითხების შესახებ (თუ ასეთი არსებობს), რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებს და მხედველობაში მიიღოს, არსებითი უზუსტობის რისკების გამომწვევი მიზეზები დაკავშირებულია თუ არა შეფასების განუსაზღვრელობასთან, ან სირთულის, სუბიექტურობის ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორების გავლენა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლასა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციაზე. გარდა ამისა, გარკვეულ გარემოებებში აუდიტორს კანონით ან მარეგულირებელი ნორმებით მოეთხოვება ზოგიერთი საკითხების შესახებ სხვა შესაფერისი მხარეების ინფორმირება, როგორიცაა მარეგულირებელი ორგანოები ან პრუდენციული ზედამხედველობის სამსახური. (იხ. პუნქტები გ146–გ148)

დოკუმენტაცია

39. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:[29] (იხ. პუნქტები გ149–გ152)

    ა) იმ ინფორმაციის ძირითადი ელემენტები, რომლებიც მოიპოვა სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის სუბიექტის სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის შესწავლის შედეგად;

    ბ) აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურების კავშირი კონკრეტული მტკიცების დონისთვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან[30], გაითვალისწინებს რა მიზეზებს (რომლებიც დაკავშირებულია თანდაყოლილ ან კონტროლის რისკთან), რის გამოც ამ რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება;

---

27. ასს 260 (გადასინჯული) – *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“*, 16(ა) პუნქტი.
28. ასს 265, მე-9 პუნქტი.
29. ასს 230 – *„აუდიტის დოკუმენტაცია“*, პუნქტები მე-8-11, გ6, გ7 და გ10.
30. ასს 330, პუნქტი 28(ბ).

გ) აუდიტორის საპასუხო ქმედება (ქმედებები) იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობამ არ მიიღო სათანადო ზომები შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად და შესამცირებლად;

დ) ინფორმაცია სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნების შესახებ (თუ ასეთი არსებობს) და აუდიტზე ამ სიტუაციის გავლენის შეფასება, როგორც მოითხოვება 32-ე პუნქტით; და

ე) აუდიტორის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯა იმის დასადგენად, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, თუ მცდარია.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი (იხ. მე-2 პუნქტი)

სააღრიცხვო შეფასებების მაგალითები

გ1. ოპერაციების ცალკეულ კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებების მაგალითებია:

- მარაგის მოძველება;
- ძირითად საშუალებების ცვეთა;
- ინფრასტრუქტურის აქტივების შეფასება;
- ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება;
- დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესის შედეგი;
- ანარიცხი მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალისთვის;
- სადაზღვევო ხელშეკრულების ვალდებულებების შეფასება;
- საგარანტიო ვალდებულებები;
- დაქირავებულ პირთა პენსიებთან დაკავშირებული ვალდებულებები;
- აქციებზე დაფუძნებული გადახდები;
- საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი აქტივების ან ვალდებულებების სამართლიანი ღირებულებები, მათ შორის გუდვილისა და არამატერიალური აქტივების განსაზღვრა;

- გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების, ან ქონების ან მოწყობილობის გაუფასურება;
- დამოუკიდებელ მხარეთა შორის აქტივების ან ვალდებულებების არაფულადი გაცვლა;
- გრძელვადიან ხელშეკრულებებთან დაკავშირებით აღიარებული ამონაგები.

მეთოდები

გ2. მეთოდი არის შეფასების ტექნიკური ხერხი, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად შეფასების მოთხოვნილი საფუძვლის შესაბამისად. მაგალითად, აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის ერთ-ერთი ცნობილი და აღიარებული მეთოდია ქოლ-ოფციონის თეორიული ფასის განსაზღვრა ოფციონის ფასდადგენის ბლექ- სქოულის ფორმულის მეშვეობით. ნებისმიერი მეთოდის გამოყენებისთვის საჭიროა გარკვეული გამოთვლითი ინსტრუმენტის ან პროცესის გამოყენება (რომელსაც ზოგჯერ მოდელს უწოდებენ), რაც საჭიროებს გარკვეული დაშვებებისა და მონაცემების გამოყენებას და მათ შორის არსებული მთელი რიგი ურთიერთკავშირების გათვალისწინებას.

დაშვებები და მონაცემები

გ3. დაშვებების განსაზღვრა გულისხმობს ხელმისაწვდომი ინფორმაციის საფუძველზე განსჯას გარკვეული საკითხების შესახებ, მაგალითად საპროცენტო განაკვეთის ან დისკონტირების განაკვეთის შესარჩევად, ანდა განსჯას მომავალი ოპერაციების ან მოვლენების შესახებ. ესა თუ ის დაშვება ხელმძღვანელობის მიერ შეიძლება შერჩეული იყოს შესაფერისი ალტერნატივების გარკვეული დიაპაზონიდან. დაშვებები, რომლებიც ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ იყო შემუშავებული ან განსაზღვრული, გახდება ხელმძღვანელობის დაშვება, როდესაც მას ხელმძღვანელობა გამოიყენებს სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად.

გ4. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის მონაცემი არის ინფორმაცია, რომლის მოპოვება შესაძლებელია უშუალო დაკვირვების მეშვეობით, ან სუბიექტის გარე მხარისგან. ინფორმაციას, რომელიც მოპოვებულია მონაცემების მიმართ ანალიზური ან ინტერპრეტაციული მეთოდების გამოყენებით, მიღებულ მონაცემებს უწოდებენ, თუ ამგვარ მეთოდებს გააჩნია კარგად დასაბუთებული თეორიული საფუძველი და,

მაშასადამე, ნაკლებად საჭიროებს ხელმძღვანელობის განსჯას. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ამგვარი ინფორმაცია იქნება დაშვება.

გ5. მონაცემების მაგალითებია:

- საბაზრო ოპერაციების შეთანხმებული ფასები;
- სამუშაო დრო ან საწარმოო მოწყობილობების მიერ წარმოებული პროდუქციის რაოდენობა;
- ხელშეკრულებებში გათვალისწინებული წარსული ფასები ან სხვა პირობები, როგორიცაა ხელშეკრულებით შეთანხმებული საპროცენტო განაკვეთი, გადახდის გრაფიკი და სესხის ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული რაიმე პირობა;
- საპროგნოზო ინფორმაცია, როგორიცაა გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული პროგნოზები ეკონომიკის ან შემოსავლების შესახებ; ან
- სამომავლო საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც განსაზღვრულია ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთებიდან ინტერპოლაციის მეთოდით (მიღებული მონაცემი).

გ6. მონაცემები შეიძლება მრავალი წყაროდან იყოს მოპოვებული. მაგალითად, მონაცემი შესაძლოა:

- შექმნილი იყოს სუბიექტში ან მის გარეთ;
- მოპოვებული იყოს სისტემიდან, რომელსაც მოიცავს ან არ მოიცავს მთავარი ან დამხმარე საბუღალტრო წიგნები;
- გათვალისწინებული იყოს ხელშეკრულებაში; ან
- აშკარად იყოს მითითებული საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ დოკუმენტებში.

გრადაცია (იხ. მე-3 პუნქტი)

გ7. გ20–გ22, გ63, გ67 და გ84 პუნქტებში მოცემულია მითითებები იმის თაობაზე, როგორ შეიძლება ამ ასს-ის მოთხოვნების გრადაცია.

წინამდებარე ასს-ის ძირითადი ცნებები

თანდაყოლილი რისკფაქტორები (იხ. მე-4 პუნქტი)

გ8. თანდაყოლილი რისკფაქტორები ისეთი მოვლენების ან პირობების მახასიათებლებია, რომლებიც, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად,[31] გავლენას ახდენს თაღლითობით ან შეცდომით

31. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 12(ვ).

გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, რომელიც ეხება ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას. 1-ელ დანართში უფრო დეტალურად არის ახსნილი თანდაყოლილი რისკფაქტორების ხასიათი და მათი ურთიერთკავშირი, სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი წარდგენის კონტექსტში.

გ9. როდესაც აუდიტორი აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკს მტკიცების დონეზე,[32] ის შეფასების განუსაზღვრელობის, სირთულისა და სუბიექტურობის გარდა, მხედველობაში იღებს ასევე ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) განხილული რისკფაქტორები (შეფასების განუსაზღვრელობის, სირთულისა და სუბიექტურობის გარდა) რამდენად ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ სააღრიცხვო შეფასების შესახებ არსებული მტკიცებების მიდრეკილებაზე. ამგვარ დამატებით თანდაყოლილი რისკფაქტორებს განეკუთვნება:

- ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი მუხლების ხასიათის ან გარემოებების, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების ცვლილებები, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდის, დაშვებების ან მონაცემების შეცვლის საჭიროება;
- უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, რასაც იწვევს სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოება ან თაღლითობის რისკფაქტორები, ვინაიდან ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე;
- განუსაზღვრელობა, შეფასების განუსაზღვრელობის გარდა.

კონტროლის რისკი (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ10. მტკიცების დონეზე კონტროლის რისკის შეფასებისას ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად, აუდიტორი ითვალისწინებს, გეგმავს თუ არა კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას. როდესაც აუდიტორი იხილავს, უნდა ჩაატაროს თუ არა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, თუ მისი შეფასებით კონტროლის პროცედურების დიზაინი ეფექტიანია და ისინი დანერგილია, ამგვარი შეფასება განამტკიცებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციო-

32. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31-ე პუნქტი.

ნირების ეფექტიანობის შესახებ აუდიტორის მოლოდინს და ეხმარება მას კონტროლის პროცედურების ტესტირების გეგმის შედგენაში.

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ. მე-8 პუნქტი)

გ11. გ60, გ95, გ96, გ137 და გ139 პუნქტებში აღწერილია, როგორ უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა პროფესიული სკეპტიციზმი. გ152 პუნქტში მოცემულია მითითებები იმის თაობაზე, როგორ შეიძლება აუდიტორის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმის დოკუმენტირება, ასევე ამ ასს-ის კონკრეტული პუნქტების მაგალითები, რომელთა შესახებ მომზადებულმა დოკუმენტაციამ შესაძლოა მტკიცებულებები შექმნას აუდიტორის მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენების შესახებ.

ცნება „დასაბუთებული" (იხ. პუნქტები მე-9, 35-ე)

გ12. აუდიტორის მოსაზრება იმის თაობაზე, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, მოიცავს შემდეგ საკითხებსაც:

- სააღრიცხვო შეფასებისათვის გამოყენებული მონაცემები და დაშვებები შესაბამისობაშია თუ არა ერთმანეთთან და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში ან სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა სფეროებში გამოყენებულ მონაცემებსა და დაშვებებთან; და
- სააღრიცხვო შეფასებაში გათვალისწინებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი სათანადო ინფორმაცია.

გ13. ტერმინი „სათანადოდ არის გამოყენებული", რა მნიშვნელობითაც იგი მე-9 პუნქტში გამოიყენება, მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესრულებას კი არ ნიშნავს, არამედ ამავე დროს ასახავს ამ საფუძვლებით დადგენილი შეფასების საფუძვლის მიზნის შესაბამისად განხორციელებულ განსჯას.

განმარტებები

სააღრიცხვო შეფასება (იხ. პუნქტი 12(ა))

გ14. სააღრიცხვო შეფასებები ფულადი თანხებია, რომლებიც შეიძლება დაკავშირებული იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ოპერაციების კატეგორიებთან ან ანგარიშთა ნაშთებთან. გარდა ამისა, სააღრიცხვო შეფასე-

ბები მოიცავს იმ ფულად თანხებსაც, რომლებიც ასახულია განმარტებით შენიშვნებში, ან გამოიყენება ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციებთან ან ანგარიშის ნაშთებთან დაკავშირებით აღიარების ან განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნების შესახებ განხორციელებული განსჯისა და გადაწყვეტილების მიღებისას.

აუდიტორის წერტილოვანი შეფასება ან აუდიტორის დიაპაზონი (იხ. პუნქტი 12(ბ))

გ15. სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად აუდიტორის წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის გამოყენება შესაძლებელია პირდაპირ (მაგალითად, გაუფასურების ანარიცხის, ან სხვადასხვა ტიპის ფინანსური ინსტრუმენტის სამართლიანი ღირებულების დასადგენად), ან არაპირდაპირ (მაგალითად, სიდიდე, რომელიც გამოიყენება, როგორც მნიშვნელოვანი დაშვება სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისას). ანალოგიური მიდგომის გამოყენება აუდიტორს შეუძლია ამა თუ იმ სიდიდის ან სიდიდეების დიაპაზონის განსაზღვრისას, რომელსაც გამოიყენებს არაფულადი მონაცემის ან დაშვების შესაფასებლად (როგორიცაა აქტივის შეფასებული სასარგებლო მომსახურების ვადა).

შეფასების განუსაზღვრელობა (იხ. პუნქტი 12(გ))

გ16. ყველა სააღრიცხვო შეფასებისთვის არ არის დამახასიათებელი მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა. მაგალითად, ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის შეიძლება არსებობდეს აქტიური და ღია ბაზარი, რომელიც უზრუნველყოფს ადვილად ხელმისაწვდომ და სანდო ინფორმაციას რეალურად განხორციელებული ოპერაციების ფასების შესახებ. ამასთან, შეფასების განუსაზღვრელობა შეიძლება იმ შემთხვევაშიც არსებობდეს, როდესაც შეფასების მეთოდი და მონაცემები კარგადაა განსაზღვრული. მაგალითად, აქტიურ და ღია ბაზარზე კოტირებული ფასიანი ქაღალდების კოტირებულ ფასებს შეიძლება კორექტირება დასჭირდეს, თუკი სუბიექტის ფასიანი ქაღალდები მნიშვნელოვნად დიდი მოცულობისაა ან შეზღუდვები აქვს ლიკვიდურობასთან დაკავშირებით. გარდა ამისა, შეფასების განუსაზღვრელობაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს მოცემულ მომენტში არსებული საერთო ეკონომიკური მდგომარეობაც, მაგალითად, კონკრეტული ბაზრის არალიკვიდურობა.

ხელმძღვანელობის მიკერძოება (იხ. პუნქტი 12(დ))

გ17. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები ხშირად მოითხოვს ნეიტრალობას, ე.ი. მიუკერძოებლობას. შეფასების განუსაზღვრელობა

განაპირობებს სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის სუბიექტურობას. თავის მხრივ, სუბიექტურობის არსებობა განაპირობებს ხელმძღვანელობის მხრიდან განსჯის გამოყენების საჭიროებას და ხელმძღვანელობის უნებლიე თუ წინასწარ განზრახული მიკერძოების შესაძლებლობას (მაგალითად, მოგების ან კაპიტალის საკმარისობის კოეფიციენტის სასურველი დონის მიღწევის მოტივაციის შედეგად). სააღრიცხვო შეფასებაზე ხელმძღვანელობის მიკერძოების შესაძლებლობის გავლენა იმდენად იზრდება, რა ხარისხის სუბიექტურობაც არის დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლასთან.

სააღრიცხვო შეფასების შედეგი (იხ. პუნქტი 12(ვ))

გ18. ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებას, თავისი ბუნებიდან გამომდინარე, არა აქვს ისეთი შედეგი, რომელზეც მიზანშეწონილია აუდიტორის სამუშაოს შესრულება წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად. მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასება შესაძლოა ეფუძნებოდეს ბაზრის მონაწილეთა შეხედულებებს დროის გარკვეულ მომენტში. შესაბამისად, აქტივის გაყიდვის ან ვალდებულების გადაცემის მომენტში რეალიზებული ფასი შესაძლოა განსხვავდებოდეს საანგარიშგებო თარიღისთვის გამოთვლილი შესაბამისი სააღრიცხვო შეფასებისგან იმის გამო, რომ დროთა განმავლობაში შეიცვალა ბაზრის მონაწილეთა შეხედულებები ღირებულების შესახებ.

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ19. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მე-19-27 პუნქტები აუდიტორს ავალდებულებს გარკვეული საკითხების შესწავლას სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ. წინამდებარე ასს-ის მე-13 პუნქტის მოთხოვნები უფრო კონკრეტულად არის დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებებთან და ეყრდნობა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) ფართო მოთხოვნებს.

გრადაცია

გ20. აუდიტორის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც მიმართულია სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული, სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლაზე, შესაძლოა მეტად ან ნაკლებად იყოს დამოკიდებული

იმაზე, ესა თუ ის საკითხ(ებ)ი რა დონეზე გამოიყენება მოცემულ გარემოებებში. მაგალითად, სუბიექტს შესაძლოა მხოლოდ რამდენიმე ისეთი ოპერაცია ან მოვლენა, ან პირობები ჰქონდეს, რომლებიც სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის საჭიროებას იწვევს, შესაძლოა მარტივი იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გამოყენება და არ არსებობდეს არანაირი მარეგულირებელი ფაქტორები. გარდა ამისა, სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისთვის შესაძლოა საჭირო არ იყოს მნიშვნელოვანი განსჯა და მათი გამოთვლის პროცესი ნაკლებად რთული იყოს. ასეთ შემთხვევაში, სააღრიცხვო შეფასებებისთვის შესაძლოა უფრო ნაკლები დონის შეფასების განუსაზღვრელობა იყოს დამახასიათებელი, ან მასზე ნაკლებად ახდენდეს გავლენას სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები, ასევე შეიძლება ცოტა იყოს მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები. თუ ასეა, აუდიტორის რისკის გამოსავლენი და რისკის შეფასების პროცედურები, სავარაუდოდ, ნაკლებად ფართო იქნება და აუდიტორმა რისკის შეფასება შესაძლოა შეძლოს ძირითადად ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი ხელმძღვანელი პირების გამოკითხვებით, როგორიცაა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილ პროცესზე თავიდან ბოლომდე გავლის მარტივი ტესტების ჩატარება (მათ შორის, როდესაც აფასებს, ამ პროცესში გამოვლენილი კონტროლის მექანიზები, ეფექტურად არის თუ არა შემუშავებული და ასევე როდესაც ადგენს, კონკრეტული კონტროლის პროცედურა დანერგილია თუ არა).

გ21. პირიქით, სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლა შესაძლოა ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან განსჯას საჭიროებდეს, სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის პროცესი შეიძლება რთული იყოს და რთული მოდელების გამოყენებას მოითხოვდეს. გარდა ამისა, სუბიექტს შესაძლოა უფრო რთული საინფორმაციო სისტემა ჰქონდეს და უფრო ყოველმხრივი კონტროლის მექანიზმები სააღრიცხვო შეფასებებისთვის. ასეთ ვითარებაში, სააღრიცხვო შეფასებებისთვის შესაძლოა უფრო მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა იყოს დამახასიათებელი, ან მასზე უფრო მეტად ახდენდეს გავლენას სუბიექტურობა, სირთულე, ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები. თუ ასეა, აუდიტორის რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათი ან ვადები, სავარაუდოდ, განსხვავებული იქნება, ან უფრო ვრცელი იქნება პროცედურები, ვიდრე გ20 პუნქტში აღწერილ გარემოებებში.

გ22. ქვემოთ განხილული მოსაზრებები შესაძლოა შესაფერისი იყოს მხოლოდ მარტივი ბიზნესის მქონე საწარმოთათვის, რომელთა რიცხვს შესაძლოა მიეკუთვნებოდეს ბევრი მცირე საწარმო:

- სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისთვის შესაფერისი პროცესები შესაძლოა არ იყოს რთული იმის გამო, რომ სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობაა მარტივი, ან მოთხოვნილ შეფასებების გამოთვლასთან შესაძლოა ნაკლები დონის განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული;
- სააღრიცხვო შეფასებები შეიძლება გამოთვლილი იყოს მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნების მონაცემების გარეშე, შესაძლოა შეზღუდული რაოდენობის კონტროლის მექანიზმები იყოს დაკავშირებული მათ გამოთვლასთან და მესაკუთრე მმართველი შეიძლება მნიშვნელოვან გავლენას ახდენდეს მათ განსაზღვრაზე. იმის გათვალისწინება, რა როლს თამაშობს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში კონკრეტული სუბიექტის მესაკუთრე მმართველი, აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს როგორც არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის ეტაპზე, ისე ხელმძღვანელობის მიკერძოების რისკის განხილვისას.

სუბიექტი და მისი გარემო
სუბიექტის ოპერაციები, სხვა მოვლენები ან პირობები
(იხ. პუნქტი 13(ა))

გ23. სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის ან შეცვლის საჭიროება შესაძლოა გამოიწვიოს შემდეგი გარემოებების ცვლილებამ:

- საწარმომ დაიწყო ახალი ტიპის ოპერაციების წარმოება;
- შეიცვალა ოპერაციების პირობები; ან
- მოხდა ახალი მოვლენები ან ახალი პირობები შეიქმნა.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების
მოთხოვნები (იხ. პუნქტი 13(ბ))

გ24. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესწავლა აუდიტორს უზრუნველყოფს გარკვეული საფუძვლით, რათა ხელმძღვანელობასთან და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად განიხილოს როგორ გამოიყენა ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები და განსაზღვროს, სათანადოდ გამოიყენა თუ არა ისინი. ამ მოთხოვნების ცოდნა შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის სხვა საკითხების

ინფორმირებაშიც, თუ მიიჩნევს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით გათვალისწინებული მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო მიდგომა მოცემული სუბიექტის გარემოებებისთვის ყველაზე შესაფერისი არ არის.[33]

გ25. ზემოაღნიშნული მოთხოვნების შესწავლის პროცესში აუდიტორს შეუძლია ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას იმის თაობაზე:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები:
  - ადგენს თუ არა კრიტერიუმებს აღიარებისთვის, ან მეთოდებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისთვის;
  - ადგენს თუ არა კრიტერიუმებს, რომლებიც სამართლიანი ღირებულებით შეფასების უფლებას იძლევა ან მოითხოვს, მაგალითად, ხელმძღვანელობის განზრახვის გათვალისწინებით, რომელიც ეხება გარკვეული ქმედებების განხორციელებას აქტივთან ან ვალდებულებასთან მიმართებით;
  - განსაზღვრავს თუ არა სავალდებულო ან სარეკომენდაციო ხასიათის გასამჟღავნებელ ინფორმაციას, მათ შორის რომელიც ეხება განსჯას, დაშვებებს ან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყაროებს; და
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ცვლილებები მოითხოვს თუ არა სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლას, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებს.

მარეგულირებელი ფაქტორები (იხ. პუნქტი 13(გ))

გ26. სააღრიცხვო შეფასებებისთვის შესაფერისი მარეგულირებელი ფაქტორების (თუ არსებობს) შესწავლა შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს მოქმედი მარეგულირებელი ნორმების დადგენაში (როგორიცაა, პრუდენციული ზედამხედველობის სამსახურის მიერ საბანკო ან სადაზღვევო სექტორებისთვის დადგენილი მარეგულირებელი ნორმები) და ასევე იმის დადგენაში, ეს მარეგულირებელი ნორმები:

- ეხება თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების აღიარების პირობებს, ან შეფასების მეთოდებს, ან განსაზღვრავს თუ არა შესაბამის სახელმძღვანელო მითითებებს;
- ზუსტად განსაზღვრავს განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავ-

33. ასს 260 (გადასინჯული), 16(ა) პუნქტი.

ნებელ ინფორმაციას, თუ სახელმძღვანელო მითითებებს შეიცავს ამის შესახებ, რაც გათვალისწინებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებში;

- მიუთითებს თუ არა ისეთ სფეროებზე, სადაც შეიძლება არსებობდეს ხელმძღვანელობის მიკერძოების შესაძლებლობა მარეგულირებელი ნორმების დაცვასთან დაკავშირებით; ან
- შეიცავს თუ არა რეგულირების მიზნებისთვის ისეთ მოთხოვნებს, რომლებიც არ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს და შესაძლოა არსებითი უზუსტობის პოტენციური რისკების არსებობის მიმანიშნებელი იყოს. მაგალითად, ზოგიერთი მარეგულირებელი შეიძლება ცდილობდეს გავლენის მოხდენას მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის რეზერვის მინიმალურ დონეებზე, რომელიც აღემატება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ დონეს.

იმ სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის ხასიათი, რომლებიც, აუდიტორის ვარაუდით, ასახული უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში
(იხ. პუნქტი 13(დ))

გ27. იმ სააღრიცხვო შეფასებების თავისებურებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შესწავლა, რომლებიც, აუდიტორის ვარაუდით, ასახული უნდა იყოს სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორს ეხმარება ამგვარი სააღრიცხვო შეფასებების შეფასების საფუძვლისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაფერისი ინფორმაციის ხასიათისა და მოცულობის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში. ამგვარი პროცედურა აუდიტორს უზრუნველყოფს საფუძვლით, რაც აუცილებელია იმისთვის, რომ ხელმძღვანელობასთან და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად განიხილოს, როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს.

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა

ზედამხედველობისა და მართვის ხასიათი და დონე (იხ. პუნქტი 13(ე))

გ28. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[34] გამოყენებისას, აუდიტორისთვის შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული პროცესის ზედამხედველობისა და მართვის ხასიათისა და დონის შესწავლა, რომელიც სუბიექტში არსებობს, რათა შეაფასოს:

- ხელმძღვანელობამ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, ჩამოაყალიბა და შენარჩუნებულია თუ არა პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის კულტურა;
- კონტროლის გარემო უზრუნველყოფს თუ არა სათანადო საფუძველს შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტებისთვის, სუბიექტის სპეციფიკისა და სიდიდის გათვალისწინებით; და
- კონტროლის გარემოში გამოვლენილი ნაკლოვანებები ზიანს აყენებს თუ არა შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტებს.

გ29. აუდიტორს შეუძლია შეისწავლოს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს:

- გააჩნიათ თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელი კონკრეტული მეთოდის ან მოდელის მახასიათებლების ან სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული რისკების შესაცნობად აუცილებელი უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, მაგალითად, კონკრეტულ მეთოდთან ან საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან დაკავშირებული რისკების, რომლებიც გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასებებში;
- გააჩნიათ თუ არა სათანადო უნარ-ჩვევები და ცოდნა იმის გასაგებად, ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასებები გამოითვალა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ხელმძღვანელობისგან დამოუკიდებლები არიან თუ არა, აქვთ თუ არა საჭირო ინფორმაცია იმისთვის, რომ დროულად შეაფასონ, როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს და ასევე იმის უფლებამოსილება, ეჭვქვეშ დააყენონ ხელმძღვანელობის ქმედებები, როდესაც ისინი არაადეკვატური ან მიუღებელი ჩანს;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას უწევენ თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად დადგენილ ხელმძღვანელობის პროცესს, მათ შორის მოდელების გამოყენებას; ან

34. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 21(ა) პუნქტი.

- ზედამხედველობას უწევენ თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებულ მონიტორინგის პროცესს. ეს უკანასკნელი შესაძლოა მოიცავდეს იმ პროცედურების ზედამხედველობასა და მიმოხილვას, რომლებიც განკუთვნილია სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების დიზაინსა და ფუნქციონირების ეფექტიანობაში არსებული ნაკლოვანებების გამოსავლენად და გამოსასწორებლად.

გ30. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ზედამხედველობის პროცესის შესწავლა შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს ისეთი სააღრიცხვო შეფასებები:

- რომლებიც ხელმძღვანელობის მხრიდან მნიშვნელოვანი განსჯის გამოყენებას მოითხოვს სუბიექტურობის შესამცირებელად;
- რომლებთანაც მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული;
- რომლებიც რთულია გამოსათვლელად, მაგალითად იმის გამო, რომ ფართოდ გამოიყენება საინფორმაციო ტექნოლოგიები, მონაცემები დიდი მოცულობისაა, ან მონაცემების მრავალი წყარო გამოიყენება, ან გამოყენებულ დაშვებებს შორის რთული ურთიერთკავშირები არსებობს;
- რომლის გამოსათვლელი მეთოდი, დაშვებები ან მონაცემები შეიცვალა, ან უნდა შეიცვალოს წინა პერიოდებთან შედარებით; ან
- რომელთა გამოთვლას მნიშვნელოვანი დაშვებები ესაჭიროება.

ხელმძღვანელობის მიერ სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის გამოყენება, მათ შორის ხელმძღვანელობის ექსპერტების (იხ. პუნქტი 13(ვ))

გ31. აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, ქვემოთ აღწერილი გარემოებები ზრდის თუ არა იმის ალბათობას, რომ ხელმძღვანელობას დასჭირდება ექსპერტის დახმარება:[35]

- სპეციფიკური ხასიათისაა შესაფასებელი საკითხი, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასება შეიძლება საჭიროებდეს სასარგებლო წიაღისეულის ან ნახშირწყალბადის რეზერვების შეფასებას

35. ასს 500, მე-8 პუნქტი.

სამთო-მომპოვებელ დარგებში, ან რთული სახელშეკრულებო პირობების მოსალოდნელი შედეგის შეფასებას;

- რთული მოდელების გამოყენება მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესასრულებლად, მაგალითად გარკვეული შეფასებების გამოსათვლელად, როგორიცაა მესამე დონის სამართლიანი ღირებულებები;[36]
- უჩვეულო ან იშვიათია პირობა, ოპერაცია ან მოვლენა, რომლისთვისაც სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლა მოითხოვება.

სუბიექტის რისკის შშეფასების პროცესი (იხ. პუნქტი 13(ზ))

გ32. იმის შესწავლა, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი როგორ ავლენს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ რისკებს და როგორ რეაგირებს მათზე, შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს იმ ცვლილებების გათვალისწინებაში, რომლებიც მოხდა:

- სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებში;
- იმ მონაცემების წყაროების წვდომის შესაძლებლობაში ან ხასიათში, რომლებიც საჭიროა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად, ან შესაძლოა გავლენას ახდენდეს გამოყენებული მონაცემების საიმედოობაზე;
- სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში ან საინფორმაციო ტექნოლოგიურ გარემოში; და
- წამყვან პერსონალში.

გ33. როდესაც აუდიტორი იკვლევს, როგორ ავლენს და რეაგირებს ხელმძღვანელობა უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, რასაც იწვევს სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას ხელმძღვანელობის მიკერძოება ან თაღლითობა, მან უნდა განიხილოს, ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს თუ არა შემდეგ საკითხებს და თუ ითვალისწინებს, როგორ. კერძოდ, როგორ:

- უთმობს განსაკუთრებულ ყურადღებას სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში გამოყენებული მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებას;
- ახორციელებს მონიტორინგს საქმიანობის ძირითად მაჩვენებ-

36. იხ. მაგალითად, ფასს 13 – „*სამართლიანი ღირებულების შეფასება*“.

ლებზე, რომლებიც შესაძლოა მიანიშნებდეს მოულოდნელ ან შეუსაბამო შედეგებზე წარსული პერიოდების ან ბიუჯეტით გათვალისწინებულ შედეგებთან, ან სხვა ცნობილ ფაქტორებთან შედარებით;

- ავლენს ფინანსურ ან სხვა სახის მასტიმულირებელ ფაქტორებს, რომლებმაც შესაძლოა მიკერძოებისთვის მოტივაცია შექმნას;
- ატარებს მონიტორინგს სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდების, მნიშვნელოვანი დაშვებების ან მონაცემების შეცვლის საჭიროებაზე;
- ახორციელებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში გამოყენებულ მოდელებზე ზედამხედველობას და როგორ ატარებს მათ მიმოხილვას;
- მოითხოვს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯის არგუმენტაციის ან ამ განსჯის დამოუკიდებელი მიმოხილვის დოკუმენტირებას.

სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული სუბიექტის საინფორმაციო სისტემები (იხ. პუნქტი 13(თ)(i))

გ34. ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი მოვლენები და მნიშვნელოვანი პირობები, რომლებიც 13(თ) პუნქტის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება, იგივეა რაც სააღრიცხვო შეფასებებსა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებული ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი მოვლენები და მნიშვნელოვანი პირობები, რომლებიც განხილულია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 25(ა) პუნქტში. სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის იმ ნაწილის შესწავლის პროცესში, რომელიც სააღრიცხვო შეფასებებთანაა დაკავშირებული, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს:

- სააღრიცხვო შეფასებები ტიპური და განმეორებადი ოპერაციების აღრიცხვის შედეგად მიიღება, თუ ერთჯერადი (არაგანმეორებადი) ან არაორდინარული ოპერაციების შედეგად;
- საინფორმაციო სისტემა როგორ ამოწმებს და რეაგირებს სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის, კერძოდ, ვალდებულებებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებების სისრულეს.

გ35. აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტორმა შესაძლოა გამოავლინოს ისეთი კატეგორიის ოპერაციები, მოვლენები ან პირობები, რომლებიც

განაპირობებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისა და განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნების საჭიროებას, რაც ხელმძღვანელობამ ვერ გამოავლინა. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ეხება ისეთ გარემოებებს, როდესაც აუდიტორი ავლენს არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებს, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ვერ გამოავლინა, მათ შორის, ისეთ სიტუაციებს, როდესაც აუდიტორი იხილავს, რა გავლენას იქონიებს ეს სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის მისეულ შეფასებაზე. [37]

შესაფერისი მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემთა წყაროების დადგენა ხელმძღვანელობის მიერ (იხ. პუნქტი 13(თ)(ii)(ა))

გ36. თუ ხელმძღვანელობამ შეცვალა სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელი მეთოდი, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, მაგალითად, ახალი მეთოდი უფრო შესაფერისია თუ არა, მიესადაგება თუ არა სუბიექტის გარემოში ან მასზე მოქმედ გარემოებებში მომხდარ ცვლილებებს, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების ან მარეგულირებელი გარემოს ცვლილებებს, ან ხელმძღვანელობას აქვს თუ არა სხვა საფუძვლიანი არგუმენტი.

გ37. თუ ხელმძღვანელობას არ შეუცვლია სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელი მეთოდი, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, ისევ ადრინდელი მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემების გამოყენება მიზანშეწონილია თუ არა ახლანდელ გარემოში ან გარემოებებში.

მეთოდები (იხ. პუნქტი 13(თ)(ii)(ა)(i))

გ38. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შესაძლოა ადგენდეს სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისთვის გამოსაყენებელ მეთოდს. თუმცა, ბევრ შემთხვევაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არ ადგენს ხოლმე რომელიმე ერთ მეთოდს, ან შეფასების სავალდებულო საფუძველს ადგენს, ან რამდენიმე მეთოდის გამოყენების უფლებას იძლევა.

მოდელები

გ39. ხელმძღვანელობამ შესაძლოა სპეციალური კონტროლის მექანიზმები შეიმუშაოს და დანერგოს სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებულ მოდელებთან დაკავშირებით, იმის მიუხედავად, ხელმძღვანელობის საკუთარი მოდელი იქნება ეს თუ გარე მოდელი. როდესაც თვითონ მოდელისთვის არის დამახასიათებელი მაღალი

37. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 22(ბ) პუნქტი.

ხარისხის სირთულე ან სუბიექტურობა, როგორიცაა, მაგალითად მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის მოდელი, ან სამართლიანი ღირებულების მოდელი, რომელშიც მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები გამოიყენება, ალბათ უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ აუდიტისთვის შესაფერისად იქნება მიჩნეული ამგვარი მოდელების სირთულესთან ან სუბიექტურობასთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები. თუ მოდელი რთულია, ასევე უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ გამოვლინდება მონაცემების მთლიანობასთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად. მოდელისა და მასთან დაკავშირებული, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების შესწავლისას შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა მოდელის რელევანტურობასა და სიზუსტეს;
- მოდელის ქმედითობა ან უკუტესტირება, მათ შორის შემოწმდა თუ არა მოდელის ქმედითობა გამოყენებამდე და რეგულარული ინტერვალებით ხდება თუ არა მისი ქმედითობის ხელახლა შემოწმება იმის დასადგენად, მოდელი ისევ შესაფერისია თუ არა დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად. სუბიექტის მიერ მოდელის ქმედითობის დამტკიცების პროცესი შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგი ასპექტების შეფასებას:
  - მოდელის თეორიული გამართულობა;
  - მოდელის მათემატიკური მთლიანობა; და
  - მონაცემების სისწორე და სისრულე და მოდელში გამოყენებული მონაცემებისა და დაშვებების მიზანშეწონილობა;
- რამდენად ადეკვატურად ხდება მოდელის შეცვლა ან კორექტირება დროულად, ბაზრის სხვა პირობების გათვალისწინებით და შესაბამისად იცვლება თუ არა მოდელთან დაკავშირებული კონტროლის პოლიტიკა;
- კორექტირებები შეაქვთ თუ არა მოდელის (გარკვეულ დარგებში ამას „მოპირკეთებას“ უწოდებენ) შედეგში და ამგვარი კორექტირებები მოცემული გარემოებების შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით. თუ ზემოაღნიშნული კორექტირებები ადეკვატური არ არის, ეს ფაქტი შესაძლოა ხელმძღვანელობის პოტენციური მიკერძოების მიმანიშნებელი იყოს; და
- სათანადოდ არის თუ არა დოკუმენტირებული მოდელი, მათ შო-

რის მისი გამოყენების მიზანი, შეზღუდვები, ძირითადი პარამეტრები, საჭირო მონაცემები და დაშვებები, მოდელის ქმედითობის შემოწმების შედეგები და მოდელის შედეგში შეტანილი კორექტირებების ხასიათი და საფუძველი.

დაშვებები (იხ. პუნქტი 13(თ)(ii)(ა)(ii))

გ40. როდესაც აუდიტორი იკვლევს, როგორ შეარჩია ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასებებში გამოყენებული დაშვებები, მას შეუძლია შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- ხელმძღვანელობის მიერ დაშვებების შესარჩევად გამოყენებული საფუძველი და დაშვების შერჩევის გამამყარებელი დოკუმენტაცია. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შესაძლოა შეიცავდეს კრიტერიუმებს ან მითითებებს, რომლებიც უნდა გამოიყენებოდეს ამა თუ იმ დაშვების შესარჩევად;
- როგორ აფასებს ხელმძღვანელობა, დაშვებები რელევანტური და სრულყოფილია თუ არა;
- საჭიროების შემთხვევაში, როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა, რომ დაშვებები შესაბამისობაშია ერთმანეთთან და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში, ან სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა სფეროებში გამოყენებულ დაშვებებთან, ან სხვა საკითხებთან, რომლებიც:
  - ხელმძღვანელობის კონტროლს ექვემდებარება (მაგალითად დაშვებები სარემონტო და ტექმომსახურების გეგმების შესახებ, რომლებმაც შესაძლოა გავლენა მოახდინოს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებაზე) და შესაბამისობაშია თუ არა ისინი სუბიექტის ბიზნესგეგმებსა და გარემოსთან; და
  - ხელმძღვანელობის კონტროლს არ ექვემდებარება (მაგალითად, დაშვებები საპროცენტო განაკვეთების, სიკვდილიანობის დონეების ან შესაძლო სამართლებრივი ან მარეგულირებელი ქმედებების შესახებ).
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც დაკავშირებულია დაშვებების შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებასთან.

გ41. სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაში, დაშვებები განსხვავდება მონაცემების წყაროებისა და განსჯის საფუძვლების მიხედვით. ასე მაგალითად:

ა) დაშვებები, რომლებიც ასახავს ფაქტორებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ აქტივის ან ვალდებულების ფასის განსაზღვრისას და შემუშავებულია ანგარიშვალდებული სუბიექტისგან დამოუკიდებელი წყაროებიდან მოპოვებული საბაზრო მონაცემების საფუძველზე;

ბ) დაშვებები, რომლებიც ასახავს თვითონ სუბიექტის განსჯას იმის თაობაზე, რა დაშვებებს გამოიყენებდნენ ბაზრის მონაწილეები აქტივის ან ვალდებულების ფასის განსაზღვრისას და შემუშავებულია მოცემულ გარემოებებში ხელმისაწვდომი საუკეთესო ინფორმაციის საფუძველზე.

თუმცა, პრაქტიკაში (ა) და (ბ) პუნქტში აღწერილ დაშვებებს შორის განსხვავება ყოველთვის შესაძლოა აშკარად არ ჩანდეს და ამის დასადგენად საჭიროა მონაცემების წყაროებისა და კონკრეტული დაშვების გამამყარებელი განსჯის საფუძვლის გარკვევა. გარდა ამისა, შეიძლება აუცილებელი გახდეს, რომ ხელმძღვანელობამ დაშვებები შეარჩიოს ბაზრის სხვადასხვა მონაწილის მიერ გამოყენებული მრავალი განსხვავებული დაშვებიდან.

გ42. სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებულ დაშვებებს ამ სტანდარტში მნიშვნელოვანი დაშვებები ეწოდება, თუ დაშვების გონივრული ცვლილება არსებით გავლენას მოახდენდა სააღრიცხვო შეფასების სიდიდეზე. შესაძლოა სასარგებლო იყოს მგრძნობიარობის ანალიზის ჩატარება იმის დასადგენად, რამდენად იცვლება შეფასების სიდიდე სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული ერთი ან რამდენიმე დაშვების მიხედვით.

არააქტიური ან არალიკვიდური ბაზრები

გ43. როდესაც აუდიტორი იკვლევს, როგორ არჩევს ხელმძღვანელობა დაშვებებს, როდესაც ბაზრები არ არის აქტიური ან ლიკვიდური, მას შეუძლია შემდეგი საკითხების შესწავლა:

- დანერგილი აქვს თუ არა ხელმძღვანელობას შესაფერისი პოლიტიკა ასეთ გარემოებებში კონკრეტული მეთოდის გამოყენების ადაპტაციისთვის. ამგვარი ადაპტაცია შესაძლოა მოიცავდეს არსებულ მოდელში კორექტირებების შეტანას, ან მოცემული გარემოებების შესაფერისი ახალი მოდელების დამუშავებას;
- ჰყავს თუ არა ხელმძღვანელობას საჭიროების შემთხვევაში მოდელის სასწრაფოდ ადაპტირების ან შემუშავებისთვის აუცილებელი უნარ-ჩვევების ან ცოდნის მქონე კადრები, მათ შორის ამგვარი გარემოებების შესაფერისი შეფასების მეთოდის შესარჩევად;

- აქვს თუ არა ხელმძღვანელობას რესურსები, არსებული განუსაზღვრელობის გათვალისწინებით შედეგების დიაპაზონის დასადგენად, მაგალითად, მგრძნობიარობის ანალიზის მეშვეობით;
- აქვს თუ არა ხელმძღვანელობას იმის საშუალებები, რომ, საჭიროების შემთხვევაში, შეაფასოს, ბაზრის პირობების გაუარესებამ რა გავლენა იქონია სუბიექტის ოპერაციებზე, გარემოსა და ბიზნესის შესაბამის რისკებზე, ასევე სუბიექტის სააღრიცხვო შეფასებებზე ასეთ გარემოებებში; და
- სათანადოდ ესმის თუ არა ხელმძღვანელობას, რამდენად განსხვავებული შეიძლება იყოს ასეთ გარემოებებში კონკრეტული გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მოპოვებული მონაცემები ფასების შესახებ და მათი რელევანტურობა.

მონაცემები (იხ. პუნქტი 13(თ)(ii)(ა)(iii))

გ44. როდესაც აუდიტორი იკვლევს, როგორ არჩევს ხელმძღვანელობა მონაცემებს, რომლებსაც ეყრდნობა სააღრიცხვო შეფასებები, მას შეუძლია შემდეგი საკითხების შესწავლა:

- მონაცემების ხასიათი და წყარო, მათ შორის ინფორმაცია, რომელიც მოპოვებულია გარე საინფორმაციო წყაროდან;
- როგორ აფასებს ხელმძღვანელობა, შესაფერისია თუ არა ეს მონაცემები;
- მონაცემების სიზუსტე და სისრულე;
- ამ მონაცემების შესაბამისობა წინა პერიოდებში გამოყენებულ მონაცემებთან;
- სტ გამოყნებითი პროგრამების ან სუბიექტის კონტროლის გარემოს სხვა ასპექტების სირთულე, რომლებიც გამოიყენება მონაცემების მოსაპოვებლად და დასამუშავებლად, მათ შორის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭიროა დიდი მოცულობის მონაცემების დამუშავება;
- როგორ ხდება მონაცემების მოპოვება, გადაცემა და დამუშავება და მათი მთლიანობის შენარჩუნება.

როგორ იკვლევს ხელმძღვანელობა შეფასების განუსაზღვრელობას და როგორ ამცირებს მას (იხ. პუნქტები 13(თ)(ii)(ბ)–13(თ)(ii)(გ))

გ45. იმის დასადგენად, იკვლევს თუ არა ხელმძღვანელობა შეფასების განუსაზღვრელობის დონეს და თუ იკვლევს როგორ, აუდიტო-

რისთვის შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

- ადგენს თუ არა ხელმძღვანელობა ალტერნატიულ მეთოდებს, მნიშვნელოვან დაშვებებს ან მონაცემთა წყაროებს, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისია და თუ ადგენს, როგორ;
- სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლებში გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებების ან მონაცემების ცვლილების გავლენის დასადგენად ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების განსხვავებულ შედეგებს, ხოლო თუ ითვალისწინებს, როგორ (მაგალითად, მგრძნობიარობის ანალიზის მეშვეობით).

გ46. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები შეიძლება ადგენდეს მიდგომას, რომელიც ხელმძღვანელობამ უნდა გამოიყენოს გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების დასაბუთებული დიაპაზონიდან წერტილოვანი შეფასების შესარჩევად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში შესაძლოა აღიარებული იყოს, რომ შესაფერისია ის თანხა, რომელიც სათანადოდ არის შერჩეული გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონიდან. ზოგ შემთხვევაში კი შესაძლოა ისიც იყოს მითითებული, რომ ყველაზე შესაფერისია ამ დიაპაზონის ცენტრალურ ნაწილში მყოფი თანხა.

გ47. მაგალითად, სამართლიანი ღირებულების შეფასებებთან დაკავშირებით ფასს 13-ში[38] მითითებულია, რომ თუ სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად რამდენიმე შეფასების მეთოდი გამოიყენება, შედეგები (ე.ი. სამართლიანი ღირებულების შესაბამისი მაჩვენებლები) უნდა შეფასდეს შეფასების მნიშვნელობების დიაპაზონის დასაბუთებულობის განხილვით. სამართლიანი ღირებულების შეფასება იქნება ამ დიაპაზონიდან ის მნიშვნელობა, რომელიც მოცემულ გარემოებებში ყველაზე ზუსტად ასახავს სამართლიან ღირებულებას. სხვა შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესაძლოა კონკრეტულად იყოს მითითებული, რომ უნდა გამოიყენებოდეს გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების ალბათობებით შეწონილი საშუალო, ან შეფასების თანხა იქნება ის მნიშვნელობა, რომელიც ყველაზე მეტად არის

38. ფასს 13 – *„სამართლიანი ღირებულების შეფასება“,* 63-ე პუნქტი.

მოსალოდნელი, ან რომელიც უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არ არის მოსალოდნელი.

გ48. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შესაძლოა ადგენდეს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით გასამჟღავნებელ ინფორმაციას, ან ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნებს და ზოგიერთმა სუბიექტმა შეიძლება არჩიოს დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება. გასამჟღავნებელი ინფორმაცია, ან ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნები შესაძლოა ეხებოდეს, მაგალითად:

- შეფასებისთვის გამოყენებულ მეთოდს, მათ შორის რომელიმე შესაფერის მოდელსა და მისი შერჩევის საფუძველს;
- ინფორმაციას, რომელიც მოიპოვეს იმ სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის გამოყენებული მოდელებიდან, ან სხვა სახის გამოთვლებიდან, რომლებიც აღიარებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ან გამჟღავნებულია შენიშვნებში, მათ შორის ინფორმაციას, რომელიც დაკავშირებულია ამ მოდელებში გამოყენებულ ამოსავალ მონაცემებსა და დაშვებებთან, როგორიცაა, მაგალითად:
  - სუბიექტის მიერ შემუშავებული დაშვებები; ან
  - მონაცემები, როგორიცაა საპროცენტო განაკვეთები, რომლებზეც გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, რომლებსაც სუბიექტი ვერ აკონტროლებს;
- წინა პერიოდის შემდეგ შეფასების მეთოდში განხორციელებული ცვლილებების გავლენა;
- შეფასების განუსაზღვრელობის წყაროები;
- ინფორმაცია სამართლიანი ღირებულების შესახებ;
- ინფორმაცია მგრძნობიარობის ანალიზის შესახებ, რომელიც მიიღება ფინანსური მოდელებიდან და გვიჩვენებს, რომ ხელმძღვანელობამ გაითვალისწინა ალტერნატიული დაშვებები.

გ49. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შესაძლოა მოითხოვდეს კონკრეტული ინფორმაციის გამჟღავნებას შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით, როგორიცაა:

- ინფორმაცია, რომელიც ეხება მომავლის შესახებ შემუშავებულ დაშვებებს და შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყაროებს, რომელთა გამო შედარებით უფრო გაზრდილია იმის ალბათობა, რომ პერიოდის დასრულების შემდეგ საჭირო გახდება აქტივებისა

და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების კორექტირება, ან უფრო მნიშვნელოვანი სიდიდის კორექტირება გახდება აუცილებელი. ამგვარ მოთხოვნებში შესაძლოა გამოიყენებოდეს ტერმინები „შეფასების განუსაზღვრელობის ძირითადი წყაროები“ ან „განსაკუთრებული მნიშვნელობის სააღრიცხვო შეფასებები“. ზემოაღნიშნული მოთხოვნები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან, რომელთა გამოთვლა საჭიროებს ხელმძღვანელობის მიერ ყველაზე რთული, სუბიექტური ან კომპლექსური განსჯის გამოყენებას. ამგვარი განსჯა (და გადაწყვეტილებები) შესაძლოა უფრო სუბიექტური და რთული განსახორციელებელი იყოს და, შესაბამისად, ამის გამო შეიძლება გაიზარდოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების არსებითი კორექტირების საჭიროების შესაძლებლობა და ასევე იმ მონაცემებისა და დაშვებების რაოდენობა, რომლებიც გავლენას ახდენს მომავალში შეფასების განუსაზღვრელობის შესაძლო გადაჭრაზე. მაგალითად, ამასთან დაკავშირებით, შესაძლოა გამჟღავნდეს შემდეგი ინფორმაცია:

- დაშვების ხასიათი ან შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყარო;
- საბალანსო ღირებულებების მგრძნობიარობა გამოყენებული მეთოდებისა და დაშვებების მიმართ, მათ შორის ამის გამომწვევი მიზეზების ახსნა;
- განუსაზღვრელობის მოსალოდნელი გადაჭრა და გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონი იმ აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებებისთვის, რომლებზეც გავლენას ახდენს ეს განუსაზღვრელობა;
- ამ აქტივებსა და ვალდებულებებთან დაკავშირებულ წარსული პერიოდის დაშვებებში შეტანილი ცვლილებების ახსნა, თუ განუსაზღვრელობა ისევ გადაუჭრელია.

- ინფორმაცია შესაძლო შედეგების დიაპაზონის შესახებ და ამ დიაპაზონის განსაზღვრისთვის გამოყენებული დაშვებები;
- სპეციფიკური ინფორმაცია, როგორიცაა, მაგალითად:
  - ინფორმაცია, რომელიც ეხება სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების მნიშვნელობას სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის შედეგებისთვის; და

- ინფორმაცია, რომელიც ეხება ბაზრის არააქტიურობას ან არალიკვიდურობას.

- ხარისხობრივი ინფორმაცია, როგორიცაა რისკის გავლენა და როგორ წარმოიქმნება იგი, რისკის მართვასთან დაკავშირებული სუბიექტის მიზნები, პოლიტიკა და პროცედურები, რისკის შეფასების მეთოდები და ამ ხარისხობრივ კონცეფციებში წინა პერიოდის შემდეგ შეტანილი ნებისმიერი ცვლილებები;

- სუბიექტის უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელი პერსონალისთვის მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე მომზადებული რაოდენობრივი ინფორმაცია, მაგალითად რა დონეზე ექვემდებარება სუბიექტი რისკს, მათ შორის საკრედიტო რისკს, ლიკვიდურობის რისკსა და საბაზრო რისკს.

გამოვლენილი კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად დადგენილ პროცესთან (იხ. პუნქტი 13(i))

გ50. აუდიტორის განსჯა, რომლის მიზანია მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის მექანიზმების გამოვლენა და, მაშასადამე, იმის დადგენა, საჭიროა თუ არა მათი დიზაინის შეფასება და დანერგილია თუ არა ისინი, დაკავშირებულია 13(თ)(ii) პუნქტში აღწერილ ხელმძღვანელობის პროცესთან. შესაძლებელია, რომ აუდიტორმა ვერ გამოავლინოს 13(თ)(ii) პუნქტში აღწერილ ყველა ასპექტთან დაკავშირებული შესაფერისი კონტროლის მექანიზმები.

გ51. კონტროლის მექანიზმების გამოვლენისა და ასევე მათი დიზაინისა და დანერგვის მდგომარეობის შეფასების პროცესის ფარგლებში, აუდიტორს შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა:

- როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემების ადეკვატურობას, მათ შორის იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობა იყენებს გარე საინფორმაციო წყაროს, ან მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნების მონაცემების გარდა სხვა მონაცემებს;

- ხელმძღვანელობის შესაფერისი დონეები და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები როგორ ახორციელებენ სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის მათ გამოსათვლელად გამოყენებული დაშვებების ან მონაცემების მიმოხილვასა და დამტკიცებას;

- მოვალეობების განაწილება სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლაზე პასუხისმგებელ პირებსა და იმ პირთა შორის, ვინც

სუბიექტს ავალდებულებს შესაბამისი ოპერაციების განხორციელებას, მათ შორის პასუხისმგებლობების განაწილებაში სათანადოდ არის თუ არა გათვალისწინებული სუბიექტისა და მისი პროდუქტების ან მომსახურების სპეციფიკა. მაგალითად, მსხვილი საფინანსო ორგანიზაციის შემთხვევაში, მოვალეობების შესაფერისი განაწილება შესაძლოა გულისხმობდეს დამოუკიდებელი სამსახურის არსებობას, რომელიც პასუხისმგებელია სუბიექტის ფინანსური პროდუქტების სამართლიანი ღირებულების შეფასებასა და დასაბუთებაზე და დაკომპლექტებულია ისეთი პირებით, რომელთა ანაზღაურება დაკავშირებული არ არის ამგვარ პროდუქტებთან;

- კონტროლის მექანიზმების დიზაინის ეფექტიანობა. როგორც წესი, ხელმძღვანელობისთვის შესაძლოა უფრო რთული იყოს კონტროლის ისეთი მექანიზმების შემუშავება, რომლებიც იმგვარად ამცირებს სუბიექტურობასა და შეფასების განუსაზღვრელობას, რომ შესაძლებელი იყოს არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და გასწორება, ვიდრე ისეთი კონტროლის მექანიზმების, რომლებიც სირთულესთან არის დაკავშირებული. სუბიექტურობასა და შეფასების განუსაზღვრელობაზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ კონტროლის მექანიზმებში, შესაძლო აუცილებელი იყოს უფრო მეტი მანუალური ელემენტების გათვალისწინება, რაც შეიძლება უფრო ნაკლებად საიმედო იყოს, ვიდრე ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმები, რადგან მათთვის გვერდის ავლა, მათი იგნორირება ან გაუთვალისწინებლობა უფრო ადვილია ხელმძღვანელობისთვის. სირთულესთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების დიზაინის ეფექტიანობა შესაძლოა განსხვავებული იყოს სირთულის მიზეზისა და ხასიათის მიხედვით. მაგალითად, შეიძლება უფრო ადვილი იყოს ისეთ მეთოდთან დაკავშირებული ეფექტიანი კონტროლის მექანიზმების შემუშავება, რომელიც რეგულარულად გამოიყენება ან განკუთვნილია მონაცემთა მთლიანობის უზრუნველსაყოფად.

გ52. თუ ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად ფართოდ იყენებს საინფორმაციო ტექნოლოგიებს, მაშინ მოსალოდნელია, რომ მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილ კონტროლის პროცედურებს შორის იქნება საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმები და ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები. ამგვარი

კონტროლის მექანიზმები შეიძლება ამცირებდეს შემდეგ სფეროებთან დაკავშირებულ რისკებს:

- სტ გამოყენებით პროგრამებს ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებს აქვს თუ არა დიდი მოცულობის მონაცემების დამუშავების შესაძლებლობა და სათანადოდ არის თუ არა კონფიგურირებული ამ ფუნქციის შესასრულებლად;
- ამა თუ იმ მეთოდის გამოყენებისთვის საჭირო გამოთვლების სირთულე. როდესაც რთული ოპერაციების დასამუშავებლად აუცილებელია სხვადასხვა სტ გამოყენებითი პროგრამა, რეგულარულად განიხილება ამ სტ გამოყენებითი პროგრამების ურთიერთქმედება და ურთიერთშესაბამისობა, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ სტ გამოყენებით პროგრამებს არა აქვს ავტომატიზებული ინტერფეისები, ან მანუალურ ჩარევას საჭიროებს;
- პერიოდულად ხდება თუ არა მოდელების კონსტრუქციისა და სტანდარტიზაციის შეფასება;
- სუბიექტის ჩანაწერებიდან ან გარე საინფორმაციო წყაროებიდან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული მონაცემების სრულად და ზუსტად გადმოტანა;
- მონაცემები, მათ შორის მონაცემების სრულყოფილად და ზუსტად მოძრაობა სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით, სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემების შეცვლის მიზანშეწონილობა, მონაცემების მთლიანობისა და უსაფრთხოების უზრუნველყოფა;
- თუ გარე საინფორმაციო წყაროები გამოიყენება, რისკები, რომლებიც დაკავშირებულია მონაცემების დამუშავებასთან ან ჩაწერასთან/დოკუმენტირებასთან;
- ხელმძღვანელობას დანერგილი აქვს თუ არა კონტროლის მექანიზმები ცალკეული მოდელის წვდომასთან, მასში ცვლილების შეტანასა და გამოყენებასთან დაკავშირებით, მოდელების აკრედიტებული ვერსიების აუდიტისთვის მყარი კვალის შენარჩუნების მიზნით და ამ მოდელების უნებართვო წვდომის ან შეცვლის პრევენციის უზრუნველსაყოფად; და
- არსებობს თუ არა სათანადო კონტროლის მექანიზმები სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ინფორმაციის მთავარ წიგნში გადატანაზე, მათ შორის, საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებით დანერგილი სათანადო კონტროლის პროცედურები.

გ53. ზოგიერთ დარგში, როგორიცაა საბანკო საქმე ან დაზღვევა, კონტროლის გარემოში განხორციელებული საქმიანობების, სუბიექტში შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგისთვის გამოყენებული პროცესისა და შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების დასახასიათებლად შესაძლოა გამოიყენებოდეს ტერმინი „მართვა“, ისე როგორც ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს)[39].

გ54. იმ სუბიექტებში, რომლებსაც შიდა აუდიტის განყოფილება აქვთ, აუდიტორს შეიძლება განსაკუთრებით გამოადგეს ამ განყოფილების სამუშაო შემდეგი საკითხების შესწავლისას:

- ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი და მოცულობა;
- სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებულ მონაცემებთან, დაშვებებსა და მოდელებთან დაკავშირებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის მექანიზმების დიზაინი და დანერგვის მდგომარეობა;
- სუბიექტის იმ საინფორმაციო სისტემის გარკვეული ასპექტები, რომელიც ქმნის სააღრიცხვო შეფასებებში გამოსაყენებელ მონაცემებს; და
- როგორ ხდება სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ახალი რისკების გამოვლენა, შეფასება და მართვა.

ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგის მიმოხილვა ან სააღრიცხვო შეფასებების ხელახლა შეფასება (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ55. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში აუდიტორს ეხმარება ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგის მიმოხილვა ან სააღრიცხვო შეფასებების ხელახლა შეფასება (რეტროსპექტული მიმოხილვა), კერძოდ, როდესაც ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგი მიმდინარე პერიოდში წარმოიქმნება აქტივის ან ვალდებულების გადაცემის ან რეალიზაციის შედეგად, ან მათი ხელახლა შეფასება ხდება მიმდინარე პერიოდის მიზნებისთვის. რეტროსპექტული მიმოხილვის მეშვეობით აუდიტორმა შესაძლოა მოიპოვოს:

- ინფორმაცია, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობის მიერ წინათ გამოყენებული შეფასების პროცესის ეფექტიანობას, საიდანაც აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის მიერ მიმდინარე პერიოდში გამოყენებული

39. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-3 დანართი.

პროცესის სავარაუდო ეფექტიანობის შესახებ;

- აუდიტის მტკიცებულებები ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა ცვლილების მიზეზები, რის შესახებაც ინფორმაციის გამჟღავნება შესაძლოა მოითხოვებოდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- ინფორმაცია, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლასთან დაკავშირებულ სირთულეს ან შეფასების განუსაზღვრელობას;
- ინფორმაცია, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებების მიდრეკილებას ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებისკენ, ან შეიძლება იყოს ხელმძღვანელობის პოტენციური მიკერძოების ნიშანი. აუდიტორს პროფესიული სკეპტიციზმი ეხმარება ამგვარი გარემოებების ან პირობების გამოვლენაში და ასევე დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

გ56. რეტროსპექტული მიმოხილვის შედეგად აუდიტორმა შესაძლოა მოიპოვოს ისეთი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც დაეხმარება მიმდინარე პერიოდში არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში. ამგვარი რეტროსპექტული მიმოხილვა შესაძლოა ჩატარდეს წინა პერიოდის, ან რამდენიმე პერიოდის, ან უფრო მოკლე პერიოდის (როგორიცაა ნახევარი წელი ან კვარტალი) ფინანსური ანგარიშგებისთვის გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებებისთვის. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს რამდენიმე პერიოდის შედეგების რეტროსპექტული მიმოხილვის ჩატარება, როდესაც სააღრიცხვო შეფასების შედეგი უფრო ხანგრძლივი პერიოდის შემდეგ ვლინდება.

გ57. მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის განსჯისა და დაშვებების რეტროსპექტული მიმოხილვის ჩატარება ასევე მოითხოვება ასს 240-ით[40]. პრაქტიკული თვალსაზრისით, ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების რეტროსპექტული მიმოხილვა რისკის შეფასების პროცედურის სახით წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად შეიძლება ჩატარდეს ასს 240-ით მოთხოვნილ მიმოხილვასთან ერთად.

გ58. აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკების ადრინდელ შეფასებაზე დაყრდნობით შესაძლოა მიიჩნიოს, რომ უფრო დეტალური

40. ასს 240 – *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“*, პუნქტი 33 9ბ) (ii).

რეტროსპექტული მიმოხილვის ჩატარებაა აუცილებელი მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთი ან რამდენიმე არსებითი უზუსტობის რისკისთვის თანდაყოლილი რისკი შეფასებული ჰქონდა, როგორც მაღალი. როდესაც შესაძლებელია, დეტალური რეტროსპექტული მიმოხილვის ფარგლებში აუდიტორს შეუძლია განსაკუთრებული ყურადღება დაუთმოს, ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემებისა და მნიშვნელოვანი დაშვებების გავლენას. მეორე მხრივ, მაგალითად ტიპური და განმეორებადი ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი სააღრიცხვო შეფასებებისთვის, აუდიტორს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ ზემოაღნიშნული მიმოხილვის მიზნებისთვის საკმარისი იქნება ანალიზური პროცედურების ჩატარება რისკის შეფასების პროცედურების სახით.

გ59. შეფასების თარიღისთვის არსებულ პირობებზე დაყრდნობით სამართლიანი ღირებულებისა და სხვა სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრის მიზანი დაკავშირებულია ღირებულების შესახებ დროის გარკვეულ მომენტში არსებულ შეხედულებებთან, რომლებიც შესაძლოა მნიშვნელოვნად და სწრაფად შეიცვალოს, თუ შეიცვლება გარემო, სადაც სუბიექტი საქმიანობს. ამგვარად, აუდიტორს შეუძლია აქცენტის გადატანა მხოლოდ იმ მოპოვებული ინფორმაციის მიმოხილვაზე, რომელიც შეიძლება შესაფერისი იყოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. მაგალითად, ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა მოსალოდნელი არ იყოს, რომ აუდიტორი რელევანტურ აუდიტის მტკიცებულებებს მოიპოვებს ბაზრის მონაწილეთა დაშვებების ისეთი ცვლილებების შესწავლით, რომლებზეც გავლენას ახდენს წინა პერიოდის სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების შედეგი. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია ხელმძღვანელობის დაშვებებისა (როგორიცაა ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზები) და მის მიერ წინა პერიოდში გამოყენებული შეფასების პროცესის ეფექტიანობის გაანალიზებით, რაც აუდიტორს დაეხმარება მიმდინარე პერიოდში არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში.

გ60. აუცილებელი არ არის, რომ სააღრიცხვო შეფასების შედეგსა და წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ თანხას შორის განსხვავება წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობა იყოს. თუმცა, ამგვარი განსხვავება შესაძლოა უზუსტობა იყოს, თუ, მაგალითად განსხვავება ისეთი ინფორმაციიდან წარმოიქმნა, რომელიც ხელმძღვანელობისთვის ხელმისაწვდომი იყო წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დასრულებისას, ან გონივრულ

ფარგლებში მოსალოდნელი იყო, რომ ეს ინფორმაცია უნდა მოეპოვებინა და გაეთვალისწინებინა ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად.[41] ამგვარმა განსხვავებამ შესაძლოა საეჭვო გახადოს ხელმძღვანელობის პროცესი, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას ამა თუ იმ ინფორმაციის მხედველობაში მიღებას. აქედან გამომდინარე, აუდიტორს შეუძლია ხელახლა შეაფასოს შესაბამისი კონტროლის მექანიზმების ტესტირების გეგმები და დაკავშირებული კონტროლის რისკის შეფასება, ან გადაწყვიტოს, რომ უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაა აუცილებელი ამ საკითხის შესახებ. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ბევრ საფუძვლებში მოცემულია მითითებები იმის შესახებ, როგორ უნდა განვასხვაოთ სააღრიცხვო შეფასებების ისეთი ცვლილებები, რომლებიც უზუსტობაა და ცვლილებები, რომლებიც უზუსტობას არ წარმოადგენს, ასევე დადგენილია ხოლმე სააღრიცხვო მიდგომა, რომლის გამოყენება სავალდებულოა თითოეულ ზემოაღნიშნულ შემთხვევაში.

სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა (იხ.: მე-15 პუნქტი)

გ61. ქვემოთ განხილულმა საკითხებმა შესაძლოა გავლენა იქონიოს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის თაობაზე, გარიგების გუნდს ესაჭიროება თუ არა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა:[42]

- სააღრიცხვო შეფასებების სპეციფიკა გარკვეული ტიპის სამეწარმეო საქმიანობაში ან დარგში (მაგალითად, სასარგებლო წიაღისეულის საბადოები, სასოფლო-სამეურნეო აქტივები, რთული ფინანსური ინსტრუმენტები და სადაზღვევო ხელშეკრულების ვალდებულებები);
- შეფასების განუსაზღვრელობის დონე;
- გამოყენებული მეთოდის ან მოდელის სირთულე;
- სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების სირთულე, მათ შორის, არსებობს თუ არა ისეთი სფეროები, რომლებიც ცნობილია, რომ სხვადასხვანაირი ინტერპრეტაციის

41. ასს 560 - *„შემდგომი მოვლენები“*, მე-14 პუნქტი.

42. ასს 220 (გადასინჯული) – *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“, 25-26-ე პუნქტები და ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“, პუნქტი* 8(ე).

საგანია, ან პრაქტიკაში სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად არაერთგვაროვანი მეთოდები გამოიყენება;

- პროცედურები, რომელთა ჩატარებასაც აუდიტორი აპირებს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის;
- ისეთი საკითხების განსჯის საჭიროება, რომლებიც ზუსტად არ არის განსაზღვრული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში;
- მონაცემებისა და დაშვებების შესარჩევად საჭირო განსჯის ხარისხი;
- სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად სუბიექტის მიერ საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების ინტენსივობა და სირთულე.

აუდიტის მსვლელობისას, სხვადასხვა დროს შეიძლება განსხვავებული იყოს სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის მქონე პირების ჩართულობის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა.

გ62. აუდიტორს შეიძლება არ გააჩნდეს სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, რაც აუცილებელია ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის გარდა სხვა სფეროებთან დაკავშირებული საკითხების განსახილველად (მაგალითად, შეფასებისთვის საჭირო უნარ-ჩვევები) და შესაძლოა დასჭირდეს აუდიტორის ექსპერტის დახმარება.[43]

გ63. ბევრი სააღრიცხვო შეფასებისათვის საჭირო არ არის სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის გამოყენება. მაგალითად, სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა შეიძლება საჭირო არ იყოს მარაგის მოძველების მარტივი გამოთვლისთვის. თუმცა, საბანკო დაწესებულების მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ან სადაზღვევო კომპანიის სადაზღვევო სახელშეკრულებო ვალდებულების გამოსათვლელად აუდიტორი, სავარაუდოდ, დაასკვნის, რომ აუცილებელია სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის გამოყენება.

არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება
(იხ. მე-4 და მე-16 პუნქტები)

გ64. მტკიცების დონეზე სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება მნიშვნელოვანია ყველა სააღრიცხვო შეფასებისთვის, მათ შორის არა მარტო ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული, არამედ ფინანსური ანგარი-

43. ასს 620 – *„აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“.*

შგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შეფასებებისთვისაც.

გ65. ასს 200-ის გ42 პუნქტში მითითებულია, რომ ასს-ებში, როგორც წესი, განიხილება „არსებითი უზუსტობის რისკი“ და არა ცალ-ცალკე თანდაყოლილი და კონტროლის რისკები. ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს) ცალ-ცალკე მოითხოვება თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასება საფუძვლის შესაქმნელად ასს 330-ის შესაბამისად დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად, რომლებიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგრებისთვის მტკიცების დონეზე[44], მათ შორის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის.

გ66. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[45] შესაბამისად, აუდიტორს მოეთხოვება უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე გავლენის მქონე თანადაყოლილი რისკფაქტორებისა და მათი გავლენის ხარისხის გათვალისწინება. თანდაყოლილი რისკფაქტორების გათვალისწინებით შესაძლოა აუდიტორმა მიიღოს ინფორმაცია, რომელსაც გამოიყენებს იმისთვის, რომ:

- შეაფასოს უზუსტობის ალბათობა და სიდიდე (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი შეფასებულია თუ არა თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ფარგლებში); და
- დაადგინოს, მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის მინიჭებული კონკრეტული შეფასების მიზეზები და მე-18 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები მიესადაგება თუ არა ამ მიზეზებს.

თანდაყოლილ რისკფაქტორებს შორის ურთიერთკავშირი უფრო დეტალურად ახსნილია 1-ელ დანართში.

გ67. მტკიცების დონეზე აუდიტორის მიერ განსაზღვრული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზეზები შეიძლება იყოს შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებული ერთი ან მეტი თანდაყოლილი რისკფაქტორი, სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები. მაგალითად:

---

44. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31-ე და 34-ე პუნქტები.
45. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31(ა) პუნქტი.

ა) მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის სააღრიცხვო შეფასებები, სავარაუდოდ, რთული იქნება, რადგან მოსალოდნელ საკრედიტო ზარალზე უშუალოდ დაკვირვება შეუძლებელია და შეიძლება საჭირო გახდეს რთული მოდელის გამოყენება. მოდელში შეიძლება გამოიყენებოდეს რთული სტატისტიკური მონაცემები და დაშვებები სუბიექტის საქმიანობის სამომავლო განვითარების სხვადასხვა სცენარის შესახებ, რისი წინასწარ განჭვრეტა შესაძლოა რთული იყოს. გარდა ამისა, მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის სააღრიცხვო შეფასებებთან, სავარაუდოდ, დაკავშირებულია მაღალი დონის განუსაზღვრელობა და მნიშვნელოვანი სუბიექტურობა სამომავლო მოვლენების ან პირობების განსჯის საკითხში. ზემოაღნიშნული ეხება ასევე სადაზღვევო ხელშეკრულებების ვალდებულებებსაც;

ბ) იმ სუბიექტის მარაგების მოძველების ანარიცხის სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად, რომელსაც მრავალი სახის მარაგი აქვს, შეიძლება საჭირო იყოს რთული სისტემები და პროცესები, მაგრამ შეიძლება შედარებით ნაკლები სუბიექტურობა და დაბალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა იყოს დაკავშირებული მასთან, მარაგის ხასიათისდა მიხედვით;

გ) სხვა სააღრიცხვო შეფასებები შეიძლება არ იყოს რთული, მაგრამ შესაძლოა მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა იყოს დაკავშირებული მათთან და მნიშვნელოვან განსჯას საჭიროებდეს, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასება, რომელიც მოითხოვს ერთადერთ გადამწყვეტი მნიშვნელობის განსჯას ვალდებულების შესახებ, რომლის ოდენობა დამოკიდებულია სასამართლო პროცესის შედეგზე.

გ68. თანდაყოლილი რისკფაქტორების რელევანტურობა და მნიშვნელობა შესაძლოა სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა შეფასებისთვის. შესაბამისად, თანდაყოლილი რისკფაქტორები შეიძლება ნაკლებ გავლენას ახდენდეს მარტივ სააღრიცხვო შეფასებებზე, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად და აუდიტორმა შეიძლება ცოტა რისკები გამოავლინოს ან თანდაყოლილი რისკი შეაფასოს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ქვედა ზღვრის მნიშვნელობასთან მიახლოებული სიდიდით.

გ69. მეორე მხრივ, თანდაყოლილმა რისკფაქტორებმა შესაძლოა უფრო მეტი გავლენა მოახდინოს რთულ სააღრიცხვო შეფასებებზე, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად და შეიძლება აუდიტორმა თანდაყოლილი რისკი შეაფასოს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონიდან ყველაზე მაღალი მნიშვნელობით. მსგავს სააღრიცხვო შეფასებებთან

მიმართებით აუდიტორის მიერ თანდაყოლილი რისკფაქტორების გათვალისწინება, სავარაუდოდ, უშუალო გავლენას მოახდენს გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების რაოდენობასა და ხასიათზე, ამგვარი რისკების შეფასებასა და, საბოლოო ჯამში, შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის საჭირო აუდიტის მტკიცებულებების დამაჯერებლობაზე. ამასთან, შეიძლება განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს აუდიტორის მიერ ამ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება.

გ70. ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენების შედეგად შესაძლოა აუდიტორმა მიიღოს დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც შესაფერისია აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებისთვის. მაგალითად, აუდიტის მსვლელობისას შეიძლება ცნობილი გახდეს სააღრიცხვო შეფასების შედეგი. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება შეაფასოს მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკები, ან შეასწოროს ადრინდელი შეფასება,[46] მიუხედავად იმისა, თანდაყოლილი რისკფაქტორები როგორ ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული მტკიცებების მიდრეკილებაზე. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ მომხდარმა მოვლენებმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის მიერ სააღრიცხვო შეფასების ტესტირების მეთოდის შერჩევაზე, მე-18 პუნქტის შესაბამისად. მაგალითად, მარტივი ბონუსის დარიცხვისთვის, რომელიც ეყრდნობა შერჩეული თანამშრომლების ანაზღაურების მიმართ განსაზღვრულ მარტივ პროცენტულ სიდიდეს, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ შედარებით ნაკლები სირთულე ან სუბიექტურობაა დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლასთან და, შესაბამისად, მტკიცების დონეზე თანდაყოლილი რისკი შეაფასოს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ქვედა ზღვრის მნიშვნელობასთან მიახლოებული სიდიდით. პერიოდის დასრულების შემდეგ ბონუსების გადახდის შედეგად აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების შესახებ.

გ71. აუდიტორს კონტროლის რისკის შეფასება სხვადასხვა გზით შეუძლია, რაც დამოკიდებულია უპირატესად მიჩნეულ აუდიტის ხერხებსა და მეთოდოლოგიაზე. კონტროლის რისკის შეფასება შეიძლება გამოისახოს ხარისხობრივი კატეგორიებით (მაგალითად,

46. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 37-ე პუნქტი.

მაქსიმალური, საშუალო ან მინიმალური), ან აუდიტორის მოლოდინის სახით იმის თაობაზე, რამდენად ეფექტურია კონტროლის მექანიზმ(ებ)ი გამოვლენილ რისკზე რეაგირების თვალსაზრისით, ანუ კონტროლის მექანიზმების ეფექტიან ფუნქციონირებაზე დაგეგმილი დაყრდნობა. მაგალითად, თუ კონტროლის რისკი შეფასებულია, როგორც მაქსიმალური, აუდიტორი არ გეგმავს კონტროლის ეფექტიან ფუნქციონირებაზე დაყრდნობას. თუ კონტროლის რისკის შეფასება მაქსიმალურზე ნაკლებია, აუდიტორი გეგმავს ეფექტურად ფუნქციონირებად კონტროლზე დაყრდნობას.

განუსაზღვრელობის შეფასება (იხ. პუნქტი16(ა))

გ72. იმისათვის, რომ გაითვალისწინოს, რამდენად ზემოქმედებს სააღრიცხვო შეფასებაზე შეფასების განუსაზღვრელობა, აუდიტორს შეუძლია შემდეგი ფაქტორების განხილვა:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოითხოვება თუ არა:
  - სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად ისეთი მეთოდის გამოყენება, რომლისთვისაც დამახასიათებელია მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით შეიძლება მოითხოვებოდეს არაემპირიული ამოსავალი მონაცემების გამოყენება;
  - ისეთი დაშვებების გამოყენება, რომელთათვისაც დამახასიათებელია მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა, როგორიცაა, მაგალითად ხანგრძლივი საპროგნოზო პერიოდის მქონე დაშვებები, რომლებიც ემყარება არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს და, შესაბამისად, ხელმძღვანელობისთვის რთულია მათი განსაზღვრა, ანდა სხვადასხვა ურთიერთდაკავშირებული დაშვებების გამოყენება;
  - შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ გასამჟღავნებელი ინფორმაცია.
- ბიზნესგარემო. სუბიექტი შეიძლება ისეთ ბაზარზე საქმიანობდეს, რომელიც ძალიან ცვალებადია ან ჩავარდნები ახასიათებს (მაგალითად, სავალუტო კურსების მნიშვნელოვანი ცვლილების, ან არააქტიური ბაზრების გამო), ამიტომ, სააღრიცხვო შეფასება შეიძლება დამოკიდებული იყოს ისეთ მონაცემებზე, რომლებზე დაკვირვება ყოველთვის არ არის შესაძლებელი;
- შესაძლებელია თუ არა (ან პრაქტიკულია თუ არა, იმ თვალსაზრისით, რაც ნებადართულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის

სათანადო საფუძვლებით), რომ ხელმძღვანელობამ:

- წინასწარ ზუსტად და საიმედოდ განჭვრიტოს წარსული ოპერაციის სამომავლო რეალიზება (მაგალითად, თანხის, რომელიც გადაიხდება პირობითი სახელშეკრულებო პირობის მიხედვით), ან სამომავლო მოვლენების ან პირობების (როგორიცაა, სამომავლო საკრედიტო ზარალის სიდიდე ან სადაზღვევო მოთხოვნის ანგარიშსწორებისთვის საჭირო თანხა და ანგარიშსწორების ვადები) მოხდენა და მათი გავლენა; ან
- მოიპოვოს ზუსტი და სრული ინფორმაცია არსებული მდგომარეობის შესახებ (მაგალითად, ინფორმაცია შეფასების მახასიათებლებზე, რომლებიც ასახავს ბაზრის მონაწილეთა მოსაზრებებს ფინანსური ანგარიშგების თარიღის მდგომარეობით, სამართლიანი ღირებულების შეფასების დასადგენად).

გ73. ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული ან გამჟღავნებული თანხის ოდენობა თავისთავად არ არის უზუსტობისადმი მისი მიდრეკილების მაჩვენებელი, რადგან სააღრიცხვო შეფასება შეიძლება რეალურზე ნაკლები თანხით იყოს შეფასებული.

გ74. ზოგ შემთხვევაში შეფასების განუსაზღვრელობა შესაძლოა იმდენად მაღალი დონის იყოს, რომ შეუძლებელი იქნება დასაბუთებული სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლა. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით შეიძლება ნებადართული არ იყოს ამა თუ იმ მუხლის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება, ან სამართლიანი ღირებულებით მისი შეფასება. მსგავს ვითარებაში შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკები, რომლებიც დაკავშირებული იქნება არა მხოლოდ იმასთან, სააღრიცხვო შეფასება უნდა აღიარდეს თუ არა, ან სამართლიანი ღირებულებით უნდა შეფასდეს თუ არა, არამედ გამჟღავნებული ინფორმაციის დასაბუთებულობასთანაც. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით ამგვარ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით შეიძლება მოითხოვებოდეს სააღრიცხვო შეფასებებისა და მათთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება (იხ. პუნქტები გ112–გ113, გ143–გ144).

გ75. ზოგ შემთხვევაში სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებულმა შეფასების განუსაზღვრელობამ შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი წარმოქმნას სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. მსგავსი გარემოებებისთვის

მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს მოიცავს ასს 570 (გადასინჯული)[47].

სირთულე ან სუბიექტურობა (იხ. პუნქტი 16(ბ))

სირთულე რამდენად ახდენს გავლენას მეთოდის შერჩევასა და გამოყენებაზე

გ76. იმის დასადგენად, სააღრიცხვო შეფასების მეთოდის შერჩევასა და გამოყენებაზე რამდენად ახდენს გავლენას სირთულე, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს:

- ხელმძღვანელობისთვის სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის საჭიროება, რაც შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდი რთულია და, შესაბამისად, შეიძლება უფრო მაღალია სააღრიცხვო შეფასებაში არსებითი უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობა. არსებითი უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობა შეიძლება უფრო მაღალი იყოს, თუ ხელმძღვანელობა სუბიექტში შემუშავებულ მოდელს იყენებს და მოდელის შემუშავების საკითხში ნაკლები გამოცდილება აქვს, ან ისეთ მოდელს იყენებს, რომელშიც გამოიყენება მეთოდი, რომელიც კონკრეტულ დარგში ან გარემოში დანერგილი ან გავრცელებული არ არის;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი შეფასების საფუძვლის ხასიათი, რამაც შეიძლება განაპირობოს რთული მეთოდის გამოყენების საჭიროება, რომელიც მოითხოვს წარსული ან საპროგნოზო მონაცემების მრავალი წყაროს ან დაშვების გამოყენებას, რომლებიც ერთმანეთთან მრავალმხრივ არის დაკავშირებული. მაგალითად, მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ანარიცხის განსაზღვრისთვის შეიძლება საჭირო გახდეს განსჯა კრედიტის სამომავლო გადახდებისა და სხვა ფულადი ნაკადების შესახებ, წარსული მონაცემებისა და საპროგნოზო დაშვებების გათვალისწინების საფუძველზე. ანალოგიურად, სადაზღვევო ხელშეკრულების ვალდებულების შესაფასებლად შეიძლება საჭირო იყოს განსჯა სამომავლო სახელშეკრულებო გადახდების პროგნოზის გამოსათვლელად, წარსული გამოცდილებისა და მიმდინარე და სამომავლო საპროგნოზო ტენდენციების საფუძველზე.

47. ასს 570 (გადასინჯული) – *„ფუნქციონირებადი საწარმო“.*

სირთულე რამდენად ახდენს გავლენას მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე

გ77. იმის დასადგენად, სააღრიცხვო შეფასებისთვის საჭირო მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე რამდენად ახდენს გავლენას სირთულე, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს:

- მონაცემების მიღების პროცესის სირთულე, მონაცემების წყაროს რელევანტურობისა და საიმედოობის გათვალისწინებით. შესაძლოა გარკვეული წყაროებიდან მიღებული მონაცემები უფრო საიმედო იყოს, ვიდრე სხვა წყაროებიდან მიღებული. ამასთან, კონფიდენციალურობასთან ან საკუთრებასთან დაკავშირებული მიზეზების გამო შეიძლება ინფორმაციის ზოგიერთმა წყარომ არ გაამჟღავნოს (ან სრულად არ გაამჟღავნოს) ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა მათ მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საიმედოობის განსაზღვრისთვის, მაგალითად მათ მიერ გამოყენებული ამოსავალი მონაცემების წყაროები ან როგორ განხორციელდა ამ მონაცემების შეგროვება და დამუშავება;
- მონაცემების მთლიანობის შენარჩუნებასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი სირთულე. დიდი მოცულობის მონაცემებისა და მონაცემების მრავალი წყაროს შემთხვევაში სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემების მთლიანობის შენარჩუნებასთან შესაძლოა დაკავშირებული იყოს თანდაყოლილი სირთულე;
- რთული სახელშეკრულებო პირობების ინტერპრეტირების საჭიროება. მაგალითად, კომერციული მომწოდებლის ან მომხმარებლის ფასდათმობების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების შემოსვლის ან გასვლის ოდენობის განსაზღვრა შესაძლოა დამოკიდებული იყოს რთულ სახელშეკრულებო პირობებზე, რომელთა ინტერპრეტირებას ან გაგებას სპეციფიკური გამოცდილება ან კომპეტენცია ესაჭიროება.

სუბიექტურობა რამდენად ახდენს გავლენას მეთოდის, დაშვებების ან მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე

გ78. იმის დასადგენად, სუბიექტურობა რამდენად ახდენს გავლენას მეთოდის, დაშვებების ან მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში რამდენად კონკრეტულად არის მითითებული შეფასების მიდგომები, კონცეფციები, ხერხები და ფაქტორები, რომლებიც უნდა გამოიყენებოდეს შეფასების მოცემული მეთოდის ფარგლებში;

- თანხის ოდენობასთან ან ვადებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, მათ შორის საპროგნოზო პერიოდის ხანგრძლივობა. თანხის ოდენობა და ვადები შეფასებისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი განუსაზღვრელობის წყაროა, რაც განაპირობებს შეფასების დიაპაზონიდან წერტილოვანი შეფასების შერჩევისას ხელმძღვანელობის განსჯის საჭიროებას, რაც, თავის მხრივ, ქმნის ხელმძღვანელობის მიკერძოების შესაძლებლობას. მაგალითად, შესაძლოა მაღალი ხარისხის სუბიექტურობა იყოს დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებასთან, რომელიც მომავლის შესახებ საპროგნოზო დაშვებებს მოიცავს, რაც შეიძლება ხელმძღვანელობის მიკერძოებას ექვემდებარებოდეს.

სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები (იხ. პუნქტი 16(ბ))

გ79. სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული სუბიექტურობის ხარისხი გავლენას ახდენს უზუსტობის წარმოქმნისკენ სააღრიცხვო შეფასების მიდრეკილებაზე, ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან თაღლითობის სხვა რისკფაქტორების შესაძლო ზემოქმედების გამო. მაგალითად, როდესაც სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრასთან მაღალი დონის სუბიექტურობაა დაკავშირებული, სავარაუდოდ, სააღრიცხვო შეფასებისთვის უფრო მეტად იქნება დამახასიათებელი უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან თაღლითობის გამო, რამაც შეიძლება შეფასების შესაძლო შედეგების ფართო დიაპაზონი განაპირობოს. ხელმძღვანელობამ შეიძლება ამ დიაპაზონში ისეთი შეფასება შეარჩიოს, რომელიც მოცემული გარემოებების შესაფერისი არ არის, ან რომელზეც ხელმძღვანელობის უნებლიე თუ წინასწარ გამიზნულმა მიკერძოებამ მოახდინა გავლენა და, მაშასადამე, უზუსტობას შეიცავს. განმეორებადი აუდიტის შემთხვევაში გასული პერიოდების აუდიტის შედეგად გამოვლენილმა ხელმძღვანელობის სავარაუდო მიკერძოებამ შესაძლოა გავლენა მოახდინოს მიმდინარე პერიოდის აუდიტის დაგეგმვასა და რისკის შეფასების პროცედურებზე.

მნიშვნელოვანი რისკები (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ80. თანდაყოლილი რისკის აუდიტორისეული შეფასება, რომელიც ითვალისწინებს, სააღრიცხვო შეფასებაზე რამდენად ახდენს გავლენას შეფასების განუსაზღვრელობა, სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები, აუდიტორს ეხმარება იმის განსაზღვრაში, გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი მნიშვნელოვანი რისკია თუ არა.

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები
(იხ. მე-18 პუნქტი)

გ81. დამატებითი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორს შეუძლია მე-18 პუნქტში აღწერილი ტესტირების სამი მეთოდიდან ნებისმიერის გამოყენება (ინდივიდუალურად ან გარკვეული კომბინაციით). მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად რამდენიმე დაშვების გამოყენების შემთხვევაში აუდიტორს განსხვავებული ტესტირების მეთოდის გამოყენება შეუძლია თითოეული დაშვების მიმართ.

დამადასტურებელი ან საწინააღმდეგო რელევანტური აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება

82. აუდიტის მტკიცებულებები მოიცავს როგორც ხელმძღვანელობის მტკიცებების მხარდამჭერ და დამადასტურებელ ინფორმაციას, ისე ამ მტკიცებების საწინააღმდეგო ინფორმაციასაც.[48] აუდიტის მტკიცებულებების მიუკერძოებლად მოპოვება შეიძლება მოიცავდეს მტკიცებულებების მოპოვებას მრავალი წყაროდან როგორც სუბიექტის ფარგლებში, ისე გარედან. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება აუდიტის მტკიცებულებების ყველა შესაძლო წყაროს მოძიება.

გ83. ასს 330-ით მოითხოვება, რომ რაც უფრო მაღალია აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება, მით უფრო სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს აუდიტორმა.[49] ამგვარად, აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათის ან რაოდენობის გათვალისწინება შეიძლება უფრო მნიშვნელოვანი იყოს, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკების შეფასება ზედა ზღვარს უახლოვდება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში.

გრადაცია

გ84. დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე გავლენას ახდენს მაგალითად, შემდეგი ფაქტორები:

- არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები, რომლებიც გავლენას ახდენს საჭირო აუდიტის მტკიცებულებების დამაჯერებლობაზე და ასევე სააღრიცხვო შეფასების აუდიტის ჩასატარებლად აუდიტორის მიერ მიდგომის შერჩევაზე. მაგა-

48. ასს 500, პუნქტი გ5.
49. ასს 330, პუნქტები 7(ბ) და გ19.

ლითად, არსებობის ან შეფასების მტკიცებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება შეიძლება უფრო დაბალი იყოს ისეთი ბონუსების დარიცხვის შემთხვევაში, რომელსაც თანამშრომლებს პერიოდის დასრულებიდან მალე უხდიან. მსგავს ვითარებაში შეიძლება უფრო პრაქტიკული იყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენების შეფასებით, ვიდრე ტესტირების სხვა მეთოდების გამოყენებით;

- არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის მინიჭებული შეფასების მიზეზები.

როდესაც აუდიტორი აპირებს ეფექტურად ფუნქციონირებად კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობას (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ85. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს, როდესაც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში თანდაყოლილი რისკი შეფასებულია, როგორ მაღალი, მათ შორის მნიშვნელოვანი რისკების შემთხვევაში. ეს შეიძლება ისეთ შემთხვევებს ეხებოდეს, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებაზე მაღალი ხარისხის სირთულე ახდენს გავლენას. როდესაც სააღრიცხვო შეფასებასთან მაღალი ხარისხის სუბიექტურობაა დაკავშირებული და, შესაბამისად, ხელმძღვანელობის მხრიდან მნიშვნელოვანი განსჯის გამოყენებას საჭიროებს, კონტროლის მექანიზმების დიზაინის ეფექტიანობისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, აუდიტორს შეუძლია უფრო მეტი აქცენტი გაა-კეთოს ძირითადი პროცედურების ჩატარებაზე, კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის ტესტირების ნაცვლად.

გ86. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას აუდიტორს შეუძლია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- ოპერაციების ხასიათი, სიხშირე და მოცულობა;
- კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობა, მათ შორის კონტროლის მექანიზმები სათანადოდაა შემუშავებული თუ არა შეფასებულ თანდაყოლილ რისკზე რეაგირების თვალსაზრისით, აგრეთვე რისკების მართვის ეფექტიანობა;
- კონკრეტული კონტროლის მექანიზმების მნიშვნელობა სუბიექტის კონტროლის საერთო მიზნებისა და პროცესებისთვის, მათ შორის ოპერაციების შესაბამისი საინფორმაციო

სისტემის სირთულე;

- კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგი და გამოვლენილი შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები;
- იმ რისკების ხასიათი, რომლებზე რეაგირებისთვისაც არის განკუთვნილი კონტროლის მექანიზმი, მაგალითად, განსჯის გამოყენებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურის შედარება განსჯის მხარდამჭერი მონაცემების კონტროლის პროცედურასთან;
- იმ თანამშრომლების კომპეტენცია, რომლებიც მონაწილეობენ კონტროლის განხორციელებაში;
- კონტროლის პროცედურების შესრულების სიხშირე; და
- კონტროლის პროცედურის შესრულების მტკიცებულება.

როდესაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება

გ87. ზოგიერთ დარგში, როგორიცაა, მაგალითად საფინანსო მომსახურების დარგი, ხელმძღვანელობა საინფორმაციო ტექნოლოგიებს ინტენსიურად იყენებს საქმიანობის განსახორციელებლად. ამიტომ, შეიძლება უფრო მეტად იყოს მოსალოდნელი, რომ გარკვეულ სააღრიცხვო შეფასებებთან ისეთი რისკები იქნება დაკავშირებული, რომელთა შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლებელია მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით.

გ88. საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მტკიცების დონეზე მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია შემდეგ გარემოებებში:

- როდესაც კონტროლი აუცილებელია მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნების გარდა სხვა წყაროდან მოპოვებული ინფორმაციის მიღებასთან, დოკუმენტირებასთან, დამუშავებასა და ანგარიშგებაში წარდგენასთან დაკავშირებული რისკების შესამცირებლად;
- როდესაც ერთი ან მეტი მტკიცების მხარდამჭერი ინფორმაციის მიღება, დოკუმენტირება, დამუშავება და ანგარიშგებაში წარდგენა ელექტრონულად ხდება. სავარაუდოდ, ეს ის შემთხვევაა, როდესაც დიდი მოცულობისაა ოპერაციები ან მონაცემები, ან რთული მოდელი გამოიყენება, რომელიც საჭიროებს საინფორმაციო ტექნოლოგიის ინტენსიურ გამოყენებას, ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის უზრუნველსაყოფად. საფინანსო დაწე-

სებულებას ან კომუნალური მომსახურების სუბიექტს შეიძლება დასჭირდეს მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის კომპლექსური ანარიცხის შექმნა. მაგალითად, კომუნალური მომსახურების სუბიექტის შემთხვევაში, მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ანარიცხის დასადგენად გამოყენებული მონაცემები შეიძლება მოიცავდეს დიდი მოცულობის ოპერაციებიდან წარმოქმნილ ბევრ მცირე ნაშთს. ასეთ ვითარებაში აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლებელია მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ანარიცხის ოდენობის დასადგენად გამოყენებულ მოდელთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების ტესტირების გარეშე.

მსგავს შემთხვევებში აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა შეიძლება დამოკიდებული იყოს ამ ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობაზე.

გ89. გარკვეული სუბიექტების (როგორიცაა, მაგალითად ბანკი ან სადაზღვევო კომპანია) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორს შეიძლება კანონით ან მარეგულირებელი ნორმებით მოეთხოვებოდეს ასევე დამატებითი პროცედურების ჩატარება შიდა კონტროლთან დაკავშირებით, ან მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბება შიდა კონტროლზე. ზემოაღნიშნულ და სხვა ანალოგიურ შემთხვევებში აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს ამგვარი პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოყენება, იმის გათვალისწინებით, შემდგომში ადგილი ჰქონდა თუ არა ისეთ ცვლილებებს, რამაც შესაძლოა გავლენა იქონიოს აუდიტისთვის ამ კონტროლის მექანიზმის რელევანტურობაზე.

მნიშვნელოვანი რისკები (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ90. როდესაც მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი აუდიტორის დამატებითი პროცედურები მოიცავს მხოლოდ ძირითად პროცედურებს, ასს 330-ით[50] მოითხოვება, რომ ეს პროცედურები მოიცავდეს დეტალურ (ელემენტების) ტესტირებას. ამგვარი ელემენტების ტესტები შეიძლება შემუშავდეს და ჩატარდეს წინამდებარე ასს-ის მე-18 პუნქტში აღწერილი ნებისმიერი მიდგომის ფარგლებში, არსებული გარემოებების გათვალისწინებით განხორციელებული აუდიტორის პროფესიული განსჯის საფუძველზე. სააღრიცხვო

50. ასს 330, 21-ე პუნქტი.

შეფასებებთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკებისთვის ელემენტების ტესტების მაგალითებია:

- შემოწმება, მაგალითად, ხელშეკრულებების შემოწმება პირობების ან დაშვებების დასადასტურებლად;
- ხელახლა გამოთვლა, მაგალითად, მოდელის მათემატიკური სისწორის შემოწმება და დადასტურება;
- გამოყენებული დაშვებების შედარება შესაბამის დოკუმენტებთან, როგორიცაა, მაგალითად მესამე მხარის მიერ გამოქვეყნებული ინფორმაცია.

აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ91. ზოგჯერ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან მოპოვებულმა ინფორმაციამ შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ. მაგალითად, პერიოდის დასრულების შემდეგ ისეთი პროდუქტის მთელი მარაგის გაყიდვა, რომლის წარმოება შეწყდა, საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს იძლევა პერიოდის ბოლოს მარაგის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შესახებ. სხვა შემთხვევაში ტესტირებისთვის ზემოაღნიშნული მეთოდის გამოყენება შეიძლება აუცილებელი იყოს მე-18 პუნქტში აღწერილ სხვა მიდგომასთან დაკავშირებით.

გ92. ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებით ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარმა მოვლენებმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები უზრუნველყოს მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებით. მაგალითად, ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული პირობები და მოვლენები მხოლოდ ხანგრძლივ პერიოდში ვითარდება. ამასთან, სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრის მიზნის გამო, შეიძლება პერიოდის დასრულების შემდეგ მიღებული ინფორმაცია არ ასახავდეს საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით არსებულ მოვლენებს ან პირობებს და, შესაბამისად, შეიძლება შესაფერისი არ იყოს სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის.

გ93. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ კონკრეტულ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებით არ გამოიყენებს ტესტირების ზემოაღნიშნულ მიდგომას, აუდიტორს მაინც მოეთხოვება ასს 560-ის მოთხოვნების დაცვა. ასს 560-ის შესაბამისად აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები საკმარისი და

შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, რომ გამოვლენილია[51] და სათანადოდაა ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში[52] ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი ყველა მოვლენა, რომლებიც განაპირობებს ფინანსური ანგარიშგების კორექტირებას ან საჭიროებს გამჟღავნებას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. ვინაიდან სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების გარდა სხვა მრავალი ტიპის სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრა, როგორც წესი, დამოკიდებულია მომავალი პირობების, ოპერაციების ან მოვლენების შედეგებზე, განსაკუთრებით რელევანტურია აუდიტორის მიერ ასს 560-ის მოთხოვნების შესაბამისად შესრულებული სამუშაო.

ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის გამოყენებული პროცესის ტესტირება (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ94. ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის გამოყენებული პროცესის ტესტირების ჩატარება შეიძლება შესაფერისი მიდგომა იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად:

- აუდიტორის მიერ ჩატარებული გასული პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მსგავსი სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა გვიჩვენებს, რომ ხელმძღვანელობის მიერ მიმდინარე პერიოდში გამოყენებული პროცესი მისაღებია;
- სააღრიცხვო შეფასება ეყრდნობა მსგავსი ხასიათის მუხლების დიდ ერთობლიობას და ისინი ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი არ არის;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში მითითებულია, როგორ უნდა გამოითვალოს ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასება, მაგალითად მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ანარიცხი;
- სააღრიცხვო შეფასება მიღებულია მონაცემების ტრადიციული სტანდარტული დამუშავების შედეგად.

ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის გამოყენებული პროცესის ტესტირება შესაძლოა შესაფერისი მიდგომა იყოს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ტესტირების სხვა არც ერთი მიდგომის გამოყენება არ არის პრაქტიკული, ან მისი გამოყენება

51. ასს 560, მე-6 პუნქტი.

52. ასს 560, მე-8 პუნქტი.

შესაძლებელია ტესტირების რომელიმე სხვა მიდგომასთან ერთად.

წინა პერიოდებში გამოყენებული მეთოდების, მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მონაცემების ცვლილება (იხ. პუნქტები 23(ა), 24(ა), 25(ა))

გ95. როდესაც წინა პერიოდებში გამოყენებული მეთოდის, მნიშვნელოვანი დაშვების ან მონაცემების ცვლილება არ ეყრდნობა ახალ გარემოებებს ან ახალ ინფორმაციას, ან მნიშვნელოვანი დაშვებები შესაბამისობაში არ არის ერთმანეთთან და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში, ან სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა სფეროებში გამოყენებულ დაშვებებთან, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს არსებული გარემოებების დამატებით განხილვა ხელმძღვანელობასთან და მისთვის კითხვების დასმა გამოყენებული დაშვებების ადეკვატურობის თაობაზე.

ხელმძღვანელობის მიკერძოების ნიშნები (იხ. პუნქტები 23(ბ), 24(ბ), 25(ბ))

გ96. როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს, მან ეს საკითხი დამატებით უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან და შესაძლოა აუცილებელი გახდეს, რომ აუდიტორმა კიდევ ერთხელ შეაფასოს, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ გამოყენებული მეთოდი, დაშვებები და მონაცემები შესაფერისი და მისაღებია არსებულ ვითარებაში. კონკრეტულ სააღრიცხვო შეფასებასთან მიმართებით ხელმძღვანელობის მიკერძოების მაგალითია, როდესაც ხელმძღვანელობა სათანადო დიაპაზონს განსაზღვრავს რამდენიმე დაშვებისთვის და თითოეულ შემთხვევაში გამოყენებულ დაშვებას აიღებს ამ დიაპაზონის ბოლო მნიშვნელობიდან, რის შედეგადაც შეფასების ყველაზე ხელსაყრელი შედეგი მიიღება.

მეთოდები

მეთოდის შერჩევა (იხ. პუნქტი 23(ა))

გ97. როდესაც აუდიტორი იხილავს, შერჩეული მეთოდის შესაფერისობასა და, საჭიროების შემთხვევაში, წინა პერიოდის შემდეგ ამ მეთოდში განხორციელებული ცვლილებების მიზანშეწონილობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით, შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- მისაღებია თუ არა ხელმძღვანელობის არგუმენტები მოცემული მეთოდის შერჩევისთვის;
- ეს მეთოდი შესაფერისია თუ არა მოცემული გარემოებების, სააღრიცხვო შეფასების ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების

წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, ასევე შეფასების სხვა ხელმისაწვდომი კონცეფციების ან ხერხების, მარეგულირებელი ნორმების, კონკრეტული საქმიანობის, დარგისა და იმ გარემოსი, სადაც სუბიექტი საქმიანობს;

- როდესაც ხელმძღვანელობა დაადგენს, რომ სხვა მეთოდების შედეგად მნიშვნელოვნად განსხვავებული შეფასებების დიაპაზონი მიიღება _ როგორ იკვლევს ხელმძღვანელობა ამ განსხვავებების მიზეზებს; და
- მეთოდის ცვლილება ახალმა გარემოებებმა განაპირობა თუ ახალმა ინფორმაციამ. როდესაც ასე არ არის, ცვლილება შეიძლება დაუსაბუთებელი იყოს ან არ შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს. მეთოდის სუბიექტური მოსაზრებით შეცვლა დროთა განმავლობაში ფინანსური ანგარიშგებების შეუთავსებლობას იწვევს და შესაძლოა ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობებიც გამოიწვიოს, ან მიანიშნებდეს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებაზე. (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ133–გ136)

ამ საკითხების გათვალისწინება მნიშვნელოვანია, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი არ არის შეფასების მეთოდი ან ნებადართულია რამდენიმე მეთოდის გამოყენება.

რთული მოდელირება (იხ. პუნქტი 23(დ))

გ98. მოდელი და შესაბამისი მეთოდი, სავარაუდოდ, უფრო რთულია, როდესაც:

- მეთოდის გასაგებად და გამოსაყენებლად, მათ შორის მოდელის შემუშავებისა და სათანადო მონაცემებისა და დაშვებების შერჩევისთვის საჭიროა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა;
- რთულია მოდელში გამოსაყენებელი მონაცემების მოპოვება, რადგან შეზღუდვები არსებობს მონაცემების ხელმისაწვდომობაზე, ან მათზე დაკვირვებაზე ან წვდომაზე; ან
- რთულია მოდელში გამოყენებული მონაცემებისა და დაშვებების მთლიანობის შენარჩუნება (მაგ., სისწორე, ურთიერთშესაბამისობა ან სისრულე) შეფასების მრავალი მახასიათებლისა და მათ შორის უამრავი ურთიერთკავშირის, ან გამოთვლებისთვის საჭირო უამრავი იტერაციის არსებობის გამო.

გ99. როდესაც ხელმძღვანელობა რთულ მოდელს იყენებს, აუდიტორს შეუძლია მაგალითად შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- მოდელის ქმედითობა შემოწმდა თუ არა გამოყენებამდე და რეგულარული ინტერვალებით ხდება თუ არა მისი ქმედითობის ხელახლა შემოწმება იმის დასადგენად, მოდელი ისევ შესაფერისია თუ არა დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად. სუბიექტის მიერ მოდელის ქმედითობის დამტკიცების პროცესი შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგი ასპექტების შეფასებას:
  - მოდელის თეორიული გამართულობა;
  - მოდელის მათემატიკური სისწორე;
  - მოდელში გამოყენებული მონაცემების სისწორე და სისრულე; და
  - მოდელის შედეგები ფაქტობრივ ოპერაციებთან შედარებით.
- სათანადოდ შეიცვალა თუ არა კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები;
- ხელმძღვანელობა მოდელის გამოყენებისას იყენებს თუ არა სათანადო უნარ-ჩვევებსა და ცოდნას.

ზემოაღნიშნული საკითხების გათვალისწინება სასარგებლო იქნება ისეთი მეთოდის შემთხვევაშიც, რომელიც არ საჭიროებს რთულ მოდელირებას.

გ100. ხელმძღვანელობამ შეიძლება დააკორექტიროს მოდელის შედეგები, რათა დააკმაყოფილოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები. ზოგიერთ დარგში მსგავს კორექტირებებს „მოპირკეთებას“ უწოდებენ. სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაში შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს იმის გათვალისწინება, მოდელის შედეგების კორექტირებები, თუ ასეთი არსებობს, ასახავს თუ არა იმ დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ მსგავს ვითარებაში.

მეთოდის გამოყენებისას მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მონაცემების მთლიანობის შენარჩუნება (იხ. პუნქტი 23(ე))

გ101. მეთოდის გამოყენებისას მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მონაცემების მთლიანობის შენარჩუნება გულისხმობს ამ მონაცემებისა და დაშვებების სისწორისა და სისრულის შენარჩუნებას ინფორმაციის დამუშავების ყველა ეტაპზე. მსგავსი მთლიანობის დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს მონაცემებისა და დაშვებების დამახინჯება და უზუსტობების წარმოქმნა. ამ კუთხით აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ მონაცემები და დაშვებები უნდა ექვემდებარებოდეს ხელმძღვანელობის მიერ განზრახულ ყველა ცვლილებას და არ ექვემდებარებოდეს უნებლიე ცვლილებებს ისეთი ქმედებების

განხორციელებისას, როგორიცაა სისტემაში მონაცემების შეტანა, შენახვა, ძებნა, გადაცემა ან დამუშავება.

მნიშვნელოვანი დაშვებები (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ102. როდესაც აუდიტორი იხილავს, მნიშვნელოვანი დაშვებების შესაფერისობასა და, საჭიროების შემთხვევაში, წინა პერიოდის შემდეგ ამ დაშვებებში შეტანილი ცვლილებების მიზანშეწონილობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით, შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- მისაღებია თუ არა ხელმძღვანელობის არგუმენტები მოცემული დაშვების შერჩევისთვის;
- ეს დაშვება შესაფერისია თუ არა მოცემული გარემოებების, სააღრიცხვო შეფასების ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, ასევე შეფასების სხვა ხელმისაწვდომი კონცეფციების ან ხერხების, მარეგულირებელი ნორმების, კონკრეტული საქმიანობის, დარგისა და იმ გარემოსი, სადაც სუბიექტი საქმიანობს; და
- მეთოდის ცვლილება ახალმა გარემოებებმა განაპირობა თუ ახალმა ინფორმაციამ. როდესაც ასე არ არის, ცვლილება შეიძლება დაუსაბუთებელი იყოს ან არ შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს. სააღრიცხვო შეფასების სუბიექტურმა ცვლილებებმა შესაძლოა ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობა გამოიწვიოს, ან მიანიშნებდეს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებაზე. (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ133–გ136)

გ103. ხელმძღვანელობას შეუძლია ალტერნატიული დაშვებების ან სააღრიცხვო შეფასებების შედეგების შეფასება, რისთვისაც შესაძლებელია მრავალი მიდგომის გამოყენება, გარემოებებისდა მიხედვით. ერთერთი შესაძლო მიდგომაა მგრძნობიარობის ანალიზის ჩატარება. ამგვარი ანალიზი შეიძლება მოიცავდეს იმის დადგენას, როგორ იცვლება სააღრიცხვო შეფასების ფულადი სიდიდე სხვადასხვა დაშვების შემთხვევაში. შედეგები შეიძლება სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაშიც კი სხვადასხვანაირი იყოს, რადგან ბაზრის განსხვავებული მონაწილეები განსხვავებულ დაშვებებს გამოიყენებენ. მგრძნობიარობის ანალიზმა შეიძლება განაპირობოს შედეგების მრავალი სცენარი, რომლებსაც ზოგჯერ ხელ-

მძღვანელობა შედეგების დიაპაზონს უწოდებს და მოიცავს „პესიმისტურ“ და „ოპტიმისტურ“ სცენარებს.

გ104. აუდიტის მსვლელობისას მიღებული ცოდნის შედეგად აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა სფეროებში გამოყენებული დაშვებები, ან შეიძლება აუდიტორმა თვითონ გამოიკვლიოს ისინი. მსგავსი საკითხები შეიძლება მოიცავდეს მაგალითად სუბიექტის საქმიანობის პროგნოზებს, სტრატეგიის დოკუმენტებში გამოყენებულ დაშვებებსა და სამომავლო ფულად ნაკადებს. ამასთან, თუ გარიგების პარტნიორს სხვა გარიგებებიც აქვს შესრულებული მოცემული სუბიექტისთვის, ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს)[53] მოითხოვება, რომ გარიგების პარტნიორმა განიხილოს, სხვა გარიგებებიდან მიღებული ინფორმაცია შესაფერისია თუ არა არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად. ეს ინფორმაცია სასარგებლო იქნება აგრეთვე იმის დასადგენად, მნიშვნელოვანი დაშვებები შესაბამისობაშია თუ არა ერთმანეთთან და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში გამოყენებულ დაშვებებთან.

გ105. მნიშვნელოვანი დაშვებების შესაფერისობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით დამოკიდებულია ხელმძღვანელობის განზრახვასა და გარკვეული ზომების გატარების უნარზე. ხელმძღვანელობა ხშირად დოკუმენტებში ასახავს კონკრეტული აქტივების ან ვალდებულებებისთვის შესაფერის გეგმებსა და განზრახვას და შესაძლოა ამის გაკეთება ხელმძღვანელობას ევალებოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით. ხელმძღვანელობის განზრახვისა და უნარის შესახებ მოსაპოვებელი აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათი და მოცულობა პროფესიული განსჯის საგანია. საჭიროების შემთხვევაში აუდიტორის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:

- ხელმძღვანელობის მიერ გამოცხადებული განზრახვის განხორციელების წარსული გამოცდილების მიმოხილვას;
- წერილობითი ფორმით არსებული გეგმებისა და სხვა დოკუმენტების, მათ შორის, როდესაც შესაფერისია, ოფიციალურად დამტკიცებული ბიუჯეტების, უფლებამოსილების მინიჭების დოკუმენტების ან ოქმების მიმოხილვას;
- ხელმძღვანელობის გამოკითხვას გარკვეული ქმედებების გან-

53. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 15(ბ) პუნქტი.

ხორციელების დამამტკიცებელი არგუმენტების თაობაზე;

- ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე პერიოდში მომხდარი მოვლენების მიმოხილვას;
- სუბიექტის მიერ ამა თუ იმ სამოქმედო კურსის განხორციელების უნარის შეფასებას, სუბიექტის ეკონომიკური გარემოებების გათვალისწინებით, მათ შორის არსებული ვალდებულებების ზეგავლენისა და ასევე იურიდიული, მარეგულირებელი ან სახელშეკრულებო შეზღუდვების გათვალისწინებით, რომლებსაც შეუძლია ხელმძღვანელობის ქმედებების განხორციელების შესაძლებლობაზე გავლენის მოხდენა;
- იმის გათვალისწინება, ხელმძღვანელობამ დააკმაყოფილა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი დოკუმენტირების მოთხოვნები, თუ ასეთი არსებობს.

თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით შესაძლოა ნებადართული არ იყოს ხელმძღვანელობის განზრახვის ან გეგმების გათვალისწინება სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისას. ხშირად ასე ხდება სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაში, რადგან მათი შეფასების მიზნის თანახმად, სავალდებულოა, რომ მნიშვნელოვანი დაშვებები ასახავდეს ბაზრის მონაწილეთა მიერ გამოყენებულ დაშვებებს.

მონაცემები (იხ. პუნქტი 25(ა))

გ106. როდესაც აუდიტორი იხილავს, გამოსაყენებლად შერჩეული მონაცემების შესაფერისობას და, საჭიროების შემთხვევაში, წინა პერიოდის შემდეგ ამ მონაცემებში შეტანილი ცვლილებების მიზანშეწონილობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით, შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- მისაღებია თუ არა ხელმძღვანელობის არგუმენტები მოცემული მონაცემების შერჩევისათვის;
- ეს მონაცემები შესაფერისია თუ არა მოცემული გარემოებების, სააღრიცხვო შეფასების ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, ასევე შეფასების სხვა ხელმისაწვდომი კონცეფციების

ან ხერხების, მარეგულირებელი ნორმების, კონკრეტული საქმიანობის, დარგისა და იმ გარემოსი, სადაც სუბიექტი საქმიანობს; და

- მონაცემების ცვლილება ახალმა გარემოებებმა განაპირობა თუ ახალმა ინფორმაციამ. როდესაც ასე არ არის, ცვლილება შეიძლება დაუსაბუთებელი იყოს ან არ შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს. სააღრიცხვო შეფასებების სუბიექტური ცვლილებები დროთა განმავლობაში ფინანსური ანგარიშგებების შეუთავსებლობას იწვევს და შესაძლოა ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობაც გამოიწვიოს, ან მიანიშნებდეს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებაზე. (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ133–გ136)

მონაცემების რელევანტურობა და საიმედოობა (იხ. პუნქტი 25(გ))

გ107. თვითონ სუბიექტის მიერ შექმნილი ინფორმაციის გამოყენების შემთხვევაში ასს 500-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, ეს ინფორმაცია საკმარისად საიმედოა თუ არა აუდიტორის მიზნებისათვის, მათ შორის, აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის შესახებ, საჭიროების შემთხვევაში და ასევე იმის შესაფასებლად, ეს ინფორმაცია საკმარისად ზუსტი და დეტალიზებულია თუ არა აუდიტორის მიზნებისათვის.[54]

რთული იურიდიული ან სახელშეკრულებო პირობები (იხ. პუნქტი 25(დ))

გ108. როდესაც სააღრიცხვო შეფასება რთულ იურიდიულ ან სახელშეკრულებო პირობებს ეყრდნობა, აუდიტორს შეუძლია მაგალითად შემდეგი პროცედურების ჩატარება:

- იმის განხილვა, ხელშეკრულების გასაგებად ან ინტერპრეტირებისათვის საჭიროა თუ არა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა;
- სუბიექტის იურისტების გამოკითხვა იურიდიულ ან სახელშეკრულებო პირობებთან დაკავშირებით; და
- ძირითადი ხელშეკრულების ინსპექტირება, რათა:
  - შეაფასოს მოცემული ოპერაციის ან ხელშეკრულების კომერციული მიზანი; და

54. ასს 500, მე-9 პუნქტი.

- დაადგინოს, ხელშეკრულების პირობები შეესაბამება თუ არა ხელმძღვანელობისეულ ინტერპრეტაციას.

ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევა

ხელმძღვანელობის ქმედებები შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად და მის შესამცირებლად (იხ. პუნქტი 26(ა))

გ109. შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება შესაძლოა შესაფერისი იყოს იმის დასადგენად, ხელმძღვანელობამ მიიღო თუ არა სათანადო ზომები შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად და მის შესამცირებლად. კერძოდ, ხელმძღვანელობამ:

ა) შეფასების განუსაზღვრელობა გამოიკვლია თუ არა წყაროების იდენტიფიცირების, შეფასების შედეგების თანდაყოლილი ცვალებადობის ხარისხისა და ასევე გონივრულად მოსალოდნელი შესაძლო შედეგების შესაბამისი დიაპაზონის შეფასებით;

ბ) განსაზღვრა თუ არა, რამდენად ახდენს გავლენას სირთულე ან სუბიექტურობა არსებითი უზუსტობის რისკზე შეფასების პროცესში და ამ სიტუაციით განპირობებული უზუსტობის წარმოქმნის შესაძლებლობა შეამცირა თუ არა შემდეგი ზომების გატარებით:

(i) სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოიყენა სათანადო უნარ-ჩვევები და ცოდნა; და

(ii) გამოიყენა პროფესიული განსჯა, მათ შორის ხელმძღვანელობის მიკერძოებისადმი მიდრეკილების გამოვლენისა და მის შესამცირებლად სათანადო ზომების მიღების მეშვეობით; და

გ) შეფასების განუსაზღვრელობა შეამცირა თუ არა ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევით, სადაც ახსნილია შეფასების განუსაზღვრელობა.

ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევა (იხ. პუნქტი 26(ბ))

გ110. ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა შერჩევასა და შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ განმარტებითი შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის განსაზღვრასთან დაკავ-

შირებით აუდიტორისთვის შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- გამოყენებული მეთოდები და მონაცემები სათანადოდ იყო თუ არა შერჩეული, მათ შორის იმ შემთხვევაში, თუ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად ხელმისაწვდომი იყო ალტერნატიული მეთოდები და მონაცემების ალტერნატიული წყაროები;
- გამოყენებული შეფასების მახასიათებლები შესაფერისი და სრული იყო თუ არა;
- გამოყენებული დაშვებები შერჩეული იყო თუ არა გონივრულად მოსალოდნელი შესაძლო მნიშვნელობების დიაპაზონიდან და გამყარებული იყო თუ არა რელევანტური და საიმედო მონაცემებით;
- გამოყენებული მონაცემები იყო თუ არა სათანადო, რელევანტური და საიმედო, ამასთან, შენარჩუნებული იყო თუ არა მონაცემების მთლიანობა;
- გამოთვლები მეთოდის შესაბამისად შესრულდა თუ არა და მათემატიკურად სწორი იყო თუ არა;
- ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასება სათანადოდ იყო თუ არა შერჩეული გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგებიდან;
- შესაბამის განმარტებით შენიშვნებში სათანადოდ არის თუ არა მითითებული, რომ ეს თანხა შეფასებული სიდიდეა და ახსნილია თუ არა შეფასების პროცესის ხასიათი და მისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები, მათ შორის გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების ცვალებადობა.

გ111. ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასების ადეკვატურობის შეფასებისას აუდიტორისთვის შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების განხილვა:

- ხელმძღვანელობამ შეასრულა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები ადგენს წერტილოვან შეფასებას, რომელიც გამოყენებულ უნდა იქნეს ალტერნატიული შედეგებისა და დაშვებების გათვალისწინების შემდეგ, ან დადგენილია შეფასების კონკრეტული მეთოდი;
- ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თუ არა განსჯა ფინანსური ანგარი-

შგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებისას იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი არ არის, როგორ უნდა შეირჩეს თანხა გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგებიდან.

გ112. ხელმძღვანელობის მიერ შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის დასაბუთებულობის შეფასებისას განსახილველია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც შეიძლება ითვალისწინებდეს განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას:

- სადაც მითითებულია, რომ თანხა შეფასებული სიდიდეა და ახსნილია შეფასების პროცესის ხასიათი და მისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები, მათ შორის გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების ცვალებადობა. ზემოაღნიშნული საფუძვლებით შეიძლება ასევე მოითხოვებოდეს დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება, ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნის მისაღწევად;[55]
- სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ. კონკრეტული ვითარებიდან გამომდინარე, შესაფერისი სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა პრინციპები, საფუძვლები, კონვენციები, წესები და პრაქტიკული ხერხები, რომლებიც გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენად;
- მნიშვნელოვანი განსჯის შესახებ (მაგალითად, საკითხები, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ თანხებზე), ასევე მნიშვნელოვანი საპროგნოზო დაშვებების ან შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყაროების შესახებ.

გარკვეულ გარემოებებში შეიძლება აუცილებელი გახდეს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით უშუალოდ მოთხოვნილის გარდა, დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, ან შესაბამისობის საფუძვლების შემ-

55. ფასს 13 – *„სამართლიანი ღირებულების შეფასება“*, 92-ე პუნქტი.

თხვევაში _ იმისათვის, რომ ფინანსურმა ანგარიშგებამ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი

გ113. რაც უფრო მაღალი დონის განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებასთან, უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ არსებითი უზუსტობის რისკები შეფასდება, როგორც მაღალი და, შესაბამისად, საჭირო იქნება უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება 35-ე პუნქტის შესაბამისად, იმისათვის, რომ აუდიტორმა დაადგინოს, ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასება და შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია დასაბუთებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, ან შეიცავს თუ არა უზუსტობას.

გ114. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ ამა თუ იმ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია აუდიტორის მხრიდან მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებს, მაშინ შეიძლება ეს საკითხი აუდიტის ძირითად საკითხს წარმოადგენდეს.[56]

როდესაც ხელმძღვანელობას არ მიუღია სათანადო ზომები შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად და მის შესამცირებლად (იხ. 27-ე პუნქტი)

გ115. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ხელმძღვანელობას სათანადო ზომები არ მიუღია შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად და მის შესამცირებლად, აუდიტორს შეუძლია ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს დამატებითი პროცედურების ჩატარება, მაგალითად, ალტერნატიული დაშვებების განხილვა ან მგრძნობიარობის ანალიზის ჩატარება.

გ116. იმის დასადგენად, წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა პრაქტიკულია თუ არა, აუდიტორს, სხვასთან ერთად, შეიძლება დასჭირდეს მაგალითად, იმის განხილვა, შეუძლია თუ არა მას ამის გაკეთება ისე, რომ ზიანი არ მიადგეს დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვას. განხილვისთვის შეიძლება შესაფერისი იყოს შესაბამისი ეთიკური ნორმები, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის საკუთარ თავზე აღებასთან დაკავშირებულ აკრძალვებს.

---

56. ასს 701 – *„აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

გ117. თუ ხელმძღვანელობის მიერ გატარებული საპასუხო ზომების განხილვის შემდეგ აუდიტორი დაადგენს, რომ პრაქტიკული არ არის შეფასების წერტილის ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა, მან 34-ე პუნქტის შესაბამისად უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე ან აუდიტორის მოსაზრებაზე ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

აუდიტორის მიერ წერტილოვანი შეფასების განსაზღვრა ან აუდიტორის დიაპაზონის გამოყენება (იხ. პუნქტები 28– 29-ე)

გ118. ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული წერტილოვანი შეფასებისა და შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის შესაფასებლად, აუდიტორის მიერ საკუთარი წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა შეიძლება მიზანშეწონილი მიდგომა იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად:

- აუდიტორის მიერ ჩატარებული, წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მსგავსი სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვიდან ჩანს, რომ ხელმძღვანელობის მიერ მიმდინარე პერიოდში გამოყენებული პროცესი მოსალოდნელი არ არის, რომ ეფექტური იქნება;
- კარგად სტრუქტურირებული არ არის ან სათანადოდ არ სრულდება სუბიექტის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის გამოყენებულ ხელმძღვანელობის პროცესში და ამ პროცესზე კონტროლის განსახორციელებლად;
- პერიოდის დასრულების შემდეგ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენები ან განხორციელებული ოპერაციები სათანადოდ გათვალისწინებული არ არის, მიუხედავად იმისა, რომ ხელმძღვანელობას ამის გაკეთება მოეთხოვებოდა და მსგავსი მოვლენები და ოპერაციები წინააღმდეგობაში მოდის ხელმძღვანელობის წერტილოვან შეფასებასთან;
- არსებობს შესაფერისი ალტერნატიული დაშვებები ან შესაფერისი მონაცემების წყაროები, რომელთა გამოყენება შესაძლებელია აუდიტორის წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრისთვის;
- ხელმძღვანელობას არ მიუღია სათანადო ზომები შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად ან მის შესამცირებლად (იხ. 27-ე პუნქტი).

გ119. წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრის საჭიროების შესახებ აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებმა, რომლითაც შეიძლება დადგენილი იყოს წერტილოვანი შეფასება, რომელიც გამოიყენება ალტერნატიული შედეგებისა და დაშვებების გათვალისწინების შემდეგ, ან შეფასების კონკრეტული მეთოდი (მაგალითად, დისკონტირებული, ალბათობებით შეწონილი მოსალოდნელი ღირებულება ან ყველაზე დიდი ალბათობით მოსალოდნელი შედეგი).

გ120. აუდიტორის გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, წერტილოვანი შეფასება განსაზღვროს თუ დიაპაზონი, შეიძლება დამოკიდებული იყოს შეფასების ხასიათსა და არსებულ ვითარებაში აუდიტორის განსჯაზე. მაგალითად, შეფასების ხასიათიდან გამომდინარე შეიძლება ნაკლები ცვალებადობა იყოს მოსალოდნელი გონივრული შესაძლო შედეგების. ასეთ შემთხვევაში შესაძლოა ეფექტური მიდგომა იყოს წერტილოვანი შეფასების განსაზღვრა, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც შესაძლებელია მისი მაღალი სიზუსტით განსაზღვრა.

გ121. აუდიტორს წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა რამდენიმე გზით შეუძლია, მაგალითად:

- ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მოდელისგან განსხვავებული მოდელის გამოყენებით, რომელიც კომერციულად ხელმისაწვდომია კონკრეტულ სექტორში ან დარგში გამოსაყენებლად, ან ფირმის ან აუდიტორის მიერ შექმნილი მოდელის მეშვეობით;
- ხელმძღვანელობის მოდელის გამოყენებით, მაგრამ ალტერნატიული დაშვებების შემუშავებით ან ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მონაცემთა წყაროებისგან განსხვავებული წყაროების გამოყენებით;
- აუდიტორის საკუთარი მეთოდის გამოყენებით, მაგრამ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებებისგან განსხვავებული დაშვებების განსაზღვრით;
- სპეციალიზებული ექსპერტული ცოდნის მქონე პირის დაქირავებით მოდელის შესაქმნელად ან გამოსაყენებლად, ან სათანადო დაშვებების განსაზღვრისთვის;
- სხვა შესადარისი პირობების, ოპერაციების ან მოვლენების, ან, საჭიროების შემთხვევაში, შესადარისი აქტივების ან ვალდებულებების ბაზრების გათვალისწინებით.

გ122. აუდიტორს წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა ასევე შეუძლია სააღრიცხვო შეფასების ნაწილისთვის (მაგალითად, კონკრეტული დაშვებისთვის, ან იმ შემთხვევაში, როდესაც სააღრიცხვო შეფასების მხოლოდ გარკვეული ნაწილი წარმოქმნის არსებითი უზუსტობის რისკს).

გ123. საკუთარი მეთოდების, დაშვებების ან მონაცემების გამოყენებით წერტილოვანი შეფასების ან დიაპაზონის განსაზღვრით აუდიტორმა შესაძლოა მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის მეთოდების, დაშვებების ან მონაცემების მიზანშეწონილობის შესახებ. მაგალითად, როდესაც აუდიტორი ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასების დასაბუთებულობის შესაფასებლად საკუთარ დაშვებებს იყენებს შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრისთვის, აუდიტორს შეიძლება შეხედულება ჩამოუყალიბდეს ასევე იმის თაობაზე, სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისას ხელმძღვანელობის მიერ მნიშვნელოვანი დაშვებების შერჩევისას განხორციელებული განსჯა შეიცავს თუ არა ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს.

გ124. 29(ა) პუნქტში მოცემული მოთხოვნის თანახმად, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, რომ დიაპაზონი მხოლოდ ისეთ თანხებს მოიცავდეს, რომლებიც გამყარებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით. ეს იმას არ ნიშნავს, რომ აუდიტორმა აუდიტის მტკიცებულებები ინდივიდუალურად უნდა მოიპოვოს დიაპაზონის ფარგლებში თითოეული შესაძლო შედეგის შესახებ. ამის ნაცვლად, აუდიტორმა, სავარაუდოდ, მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს იმის თაობაზე, რომ შესაძლო შედეგების მოცემული დიაპაზონის ორივე ბოლო მნიშვნელობა დასაბუთებულია მოცემულ გარემოებებში და ამით ისიც დამტკიცდება, რომ დიაპაზონის ფარგლებში ამ ორ მნიშვნელობას შორის მოქცეული სიდიდეებიც დასაბუთებულია.

გ125. აუდიტორის მიერ განსაზღვრული დიაპაზონი შეიძლება იყოს მთლიანად ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილი არსებითობის დონის ჯერადი სიდიდე, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც არსებითობა ემყარება სუბიექტის საქმიანობის შედეგებს (მაგალითად, დაბეგვრამდე მოგებას) და ეს მაჩვენებელი აქტივებთან ან ბალანსის სხვა მუხლებთან შედარებით მცირეა. მსგავსი სიტუაცია, სავარაუდოდ, ხშირად წარმოიქმნება მაშინ, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა თვითონ არსებითობის დონის ჯერადია, რაც უფრო მეტად დამახასიათებელია გარკვეული სახის სააღრიცხვო შეფასებებისათვის ზოგიერთ დარგი, როგორიცაა, მაგალითად დაზღვევა ან საბანკო საქმე, სადაც მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა უფრო ტიპური

მოვლენაა და ამასთან დაკავშირებით ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება კონკრეტულ მოთხოვნებს შეიცავდეს. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ დიაპაზონი, რომელიც არსებითობის დონის ჯერადია, მისი აზრით, შეესაბამება არსებულ ვითარებას. ასეთ შემთხვევაში, უფრო მეტი მნიშვნელობა ენიჭება შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის დასაბუთებულობის შეფასებას აუდიტორის მიერ, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ამგვარ განმარტებით შენიშვნებში სათანადოდაა აღწერილი და ახსნილი შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი დონე და შესაძლო შედეგების დიაპაზონი. გ139–გ144 პუნქტებში განხილულია დამატებითი საკითხები, რომელთა გათვალისწინებაც შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მსგავს გარემოებებში.

აუდიტის მტკიცებულებებთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელი სხვა საკითხები (იხ. 30-ე პუნქტი)

გ126. აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაცია, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს, შეიძლება შექმნილი იყოს სუბიექტში, მომზადებული იყოს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს საფუძველზე ან მოპოვებული იყოს გარე საინფორმაციო წყაროდან.

გარე საინფორმაციო წყაროები

გ127. როგორც ასს 500-შია[57] ახსნილი, გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაციის საიმედოობაზე გავლენას ახდენს წყარო და მისი ხასიათი და დამოკიდებულია იმ კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელშიც მოპოვებულია ეს მტკიცებულება. ამგვარად, სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული ინფორმაციის საიმედოობის განსაზღვრისთვის საჭირო დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი და მოცულობა შეიძლება განსხვავებული იყოს, რაც დამოკიდებული იქნება ზემოაღნიშნული ფაქტორების ხასიათზე. მაგალითად:

- როდესაც საბაზრო ან დარგის მონაცემები, ფასები ან ფასების დადგენასთან დაკავშირებული მონაცემები ერთადერთი გარე

57. ასს 500, პუნქტი გ35.

საინფორმაციო წყაროდან არის მოპოვებული, რომელიც სპეციალიზებულია მსგავსი ინფორმაციის შექმნაზე, აუდიტორს ფასების შესახებ ინფორმაციის მოძიება შეუძლია სხვა დამოუკიდებელი წყაროდან, შედარების მიზნით;

- როდესაც საბაზრო ან დარგის მონაცემები, ფასები ან ფასების დადგენასთან დაკავშირებული მონაცემები რამდენიმე დამოუკიდებელი გარე საინფორმაციო წყაროდან არის მოპოვებული და მათ შორის კონსენსუსი არსებობს, მაშინ აუდიტორს შეიძლება ინდივიდუალური წყაროდან მოპოვებული მონაცემების საიმედოობის შესახებ ნაკლები მტკიცებულებების მოპოვება დასჭირდეს;
- როდესაც რამდენიმე წყაროდან მოპოვებული ინფორმაცია ბაზრის შეხედულებებს შორის განსხვავებებს გვიჩვენებს, აუდიტორს შეუძლია ამ განსხვავების მიზეზების გამოკვლევა. განსხვავება შეიძლება გამოწვეული იყოს განსხვავებული მეთოდების, დაშვებების ან მონაცემების გამოყენებით. მაგალითად, ერთი წყარო შეიძლება მიმდინარე ფასებს იყენებდეს, მეორე კი სამომავლო ფასებს. როდესაც განსხვავება დაკავშირებულია შეფასების განუსაზღვრელობასთან, აუდიტორს 26(ბ) პუნქტით მოეთხოვება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, დასაბუთებულია თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ის ინფორმაცია, სადაც ახსნილია შეფასების განუსაზღვრელობა. მსგავს შემთხვევებში ასევე მნიშვნელოვანია პროფესიული განსჯის განხორციელება გამოყენებული მეთოდების, დაშვებების ან მონაცემების შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაციის განხილვისას;
- როდესაც გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაცია ამ წყაროს მიერ არის შემუშავებული საკუთარი მოდელ(ებ)ის მეშვეობით. ასეთი შემთხვევისთვის შესაფერისი მითითებები მოცემულია ასს 500-ის გ34ე პუნქტში.

გ128. სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაში გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის რელევანტურობისა და საიმედოობის განხილვისას შეიძლება დამატებით შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

ა) სამართლიანი ღირებულებები მსგავსი ფინანსური ინსტრუმენტით სავაჭრო ოპერაციებს ეყრდნობა, თუ აქტიური ბაზრის კოტირებულ ფასებს;

ბ) როდესაც სამართლიანი ღირებულებები შესადარისი აქტივების ან ვალდებულებების ოპერაციებს ეყრდნობა _ როგორ ხდება ამ ოპერაციების გამოვლენა და მათი შესადარისობის დადგენა;

გ) როდესაც არ არსებობს მოცემული აქტივით ან ვალდებულებით, ან შესადარისი აქტივებისა და ვალდებულებებით განხორციელებული ოპერაციები _ როგორ შეიქმნა ინფორმაცია, მათ შორის შექმნილი და გამოყენებული ამოსავალი ინფორმაცია ითვალისწინებს თუ არა დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ აქტივის ან ვალდებულების ფასის დასადგენად; და

დ) როდესაც სამართლიანი ღირებულების შეფასება ბროკერის კოტირებულ ფასს ეყრდნობა, ეს ფასი:

(i) ეკუთვნის თუ არა იმ ბაზრის მონაწილეს, რომელიც იმავე სახის ფინანსური ინსტრუმენტებით ახორციელებს ოპერაციებს;

(ii) იურიდიული ძალის მქონეა თუ არა და, ამასთან, უფრო მეტი მნიშვნელობა ენიჭება თუ არა ისეთ კოტირებულ ფასებს, რომლებიც იურიდიული ძალის მქონე შეთავაზებებს ასახავს;

(iii) ასახავს თუ არა საბაზრო პირობებს ფინანსური ანგარიშგების თარიღის მდგომარეობით, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით მოითხოვება.

გ129. როდესაც გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაცია გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, შესაძლებელია თუ არა ამ ინფორმაციის მოპოვება ან ინფორმაცია საკმარისად დეტალიზებულია თუ არა იმ თვალსაზრისით, რომ აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას გარე საინფორმაციო წყაროს მიერ გამოყენებული მეთოდების, დაშვებებისა და სხვა მონაცემების შესახებ. შესაძლოა ამგვარ ინფორმაციაზე წვდომა გარკვეულწილად შეზღუდული იყოს და, შესაბამისად, გავლენას ახდენდეს აუდიტორის მიერ ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. მაგალითად, ფასების დამდგენი სპეციალური სამსახურები ხშირად თავიანთი მეთოდებისა და დაშვებების შესახებ ინფორმაციას იძლევიან აქტივების კლასების მიხედვით, ინდივიდუალური ფასიანი ქაღალდების ნაცვლად. ბროკერები ინდივიდუალური ფასიანი ქაღალდების შესახებ ინდიკაციური კოტირებული ფასების მიწოდებისას ხშირად მხოლოდ

შეზღუდულ ინფორმაციას იძლევიან გამოყენებული ამოსავალი მონაცემებისა და თავიანთი დაშვებების შესახებ. ასს 500-ის გ34ვ პუნქტში მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები იმ შეზღუდვებთან დაკავშირებით, რომლებსაც გარე საინფორმაციო წყარო აწესებს ფასების გამამყარებელი ინფორმაციის გაცემასთან დაკავშირებით.

ხელმძღვანელობის ექსპერტი

გ130. ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით განსაზღვრული დაშვებები ხელმძღვანელობის დაშვებები გახდება, როდესაც ხელმძღვანელობა მათ გამოიყენებს სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისას. შესაბამისად, აუდიტორი ამ დაშვებებთან მიმართებით იყენებს წინამდებარე სტანდარტის შესაბამის მოთხოვნებს.

გ131. როდესაც ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაო მოიცავს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული მეთოდების ან მონაცემთა წყაროების გამოყენებას, ან წერტილოვან შეფასებასთან ან შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებით მონაცემების მიწოდებას ან დასკვნების გამოტანას ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით, მაშინ წინამდებარე ასს-ის 21–29-ე პუნქტების მოთხოვნები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ასს 500-ის 8(გ) პუნქტის გამოყენებაში.

მომსახურე ორგანიზაციები

გ132. ასს 402[58] ეხება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ სუბიექტისთვის გაწეული მომსახურების შესწავლას აუდიტორის მიერ, მათ შორის მის შიდა კონტროლსა და არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე აუდიტორის რეაგირებას. როდესაც სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციას იყენებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად, ასს 402-ის მოთხოვნები შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების გამოყენებაში.

ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები (იხ. 32-ე პუნქტი)

გ133. შეიძლება რთული აღმოჩნდეს ამა თუ იმ ანგარიშის დონეზე ხელმძღვანელობის მიკერძოების ნიშნების გამოვლენა და აუდიტორმა ეს ნიშნები მხოლოდ მაშინ გამოავლინოს, როდესაც იხილავს სააღრიცხვო შეფასებების ჯგუფებს, ყველა სააღრიცხვო შეფასებას

58. ასს 402 – *„აუდიტორული მოსაზრებები სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“.*

აგრეგირებულად ან შეისწავლის რამდენიმე სააღრიცხვო პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებებს. მაგალითად, თუ მიიჩნევა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებები ინდივიდუალურად დასაბუთებულია, მაგრამ ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასებები აუდიტორის მიერ განსაზღვრული, გონივრული შესაძლო შედეგების დიაპაზონის ერთი ბოლოსკენ იხრება ერთნაირად, რის შედეგადაც ხელმძღვანელობისთვის უფრო ხელსაყრელი ფინანსური ანგარიშგება მიიღება, ეს შეიძლება ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების მიმანიშნებელი იყოს.

გ134. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებია მაგალითად:

- სააღრიცხვო შეფასების ან მისი გამოსათვლელი მეთოდის ცვლილებები, როდესაც ხელმძღვანელობას სუბიექტურად აქვს შეფასებული, რომ გარემოებები შეიცვალა;
- მნიშვნელოვანი დაშვებების ან მონაცემების შერჩევა ან შემუშავება, რაც განაპირობებს ხელმძღვანელობის მიზნებისათვის ხელსაყრელი წერტილოვანი შეფასების მიღებას;
- წერტილოვანი შეფასების შერჩევა, რაც მიუთითებს ოპტიმისტურ ან პესიმისტურ ტენდენციაზე.

მსგავსი ნიშნების გამოვლენის შემთხვევაში შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობის რისკი მტკიცების ან ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები თავისთავად უზუსტობას არ წარმოადგენს ინდივიდუალური სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობის შესახებ დასკვნის გამოტანის მიზნებისთვის. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში კონკრეტული აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება პირდაპირ უზუსტობის არსებობაზე მიანიშნებდეს და არა მხოლოდ ხელმძღვანელობის მიკერძოების ნიშანზე.

გ135. ხელმძღვანელობის სავარაუდო მიკერძოების ნიშნებმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის დასკვნაზე იმის თაობაზე, აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება და დაკავშირებული ქმედებები კვლავ შესაფერისია თუ არა. გარდა ამისა, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტის სხვა ასპექტებზე გავლენის საკითხის განხილვაც, მათ შორის საჭიროა თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული განსჯის შესაფერისობის დამატებით გამოკვლევა. ამასთან, ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის დასკვნაზე იმის შესახებ, მთლიანობაში ფინანსური

ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას, როგორც ეს განხილულია ასს 700-ში (გადასინჯული).[59]

გ136. გარდა ამისა, ასს 240-ის გამოყენებისას აუდიტორს მოეთხოვება იმის შეფასება, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული განსჯა და მიღებული გადაწყვეტილებები მიანიშნებს თუ არა, რომ შესაძლო მიკერძოება შეიძლება არსებით უზუსტობას წარმოქმნიდეს თაღლითობის გამო.[60] თაღლითურად შედგენილ ფინანსურ ანგარიშგებას ხშირად იწვევს სააღრიცხვო შეფასებების გამიზნული უზუსტობები, რაც შეიძლება მოიცავდეს სააღრიცხვო შეფასებების განზრახ ნაკლები ან ზედმეტი თანხით შეფასებას. ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები შესაძლოა ასევე იყოს თაღლითობის რისკფაქტო-რიც და აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს იმის ხელახლა შეფასება, ისევ შესაფერისია თუ არა აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკების შეფასებები, განსაკუთრებით თაღლითობის რისკების და ასევე მასთან დაკავშირებული აუდიტორის საპასუხო ქმედებები.

საერთო შეფასება ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებზე დაყრდნობით
(იხ. 33-ე პუნქტი)

გ137. დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებულმა აუდიტის მტკიცებულებებმა შეიძლება განაპირობოს დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადების ან მოცულობის შეცვლა.[61] აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება იმ ინფორმაციისგან, რომელსაც ეყრდნობოდა რისკის შეფასება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს, რომ არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკის გამომწვევი ერთადერთი მიზეზია სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრასთან დაკავშირებული სუბიექტურობა. თუმცა, არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი პროცედურების ჩატარებისას შეიძლება აღმოაჩინოს, რომ სააღრიცხვო შეფასება გაცილებით უფრო რთულია, ვიდრე თავიდან ჩანდა, რამაც შეიძლება კითხვის ქვეშ დააყენოს არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება (მაგალითად, სირთულის გავლენის გამო,

59. ასს 700(გადასინჯული), მე-11 პუნქტი.

60. ასს 240, პუნქტი 33(ბ).

61. ასს 330, პუნქტი გ62

შეიძლება საჭირო გახდეს თანდაყოლილი რისკის ხელახლა შეფასება და მისთვის თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ზედა ზღვრის მნიშვნელობის მინიჭება) და, შესაბამისად, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.[62]

გ138. რაც შეეხება სააღრიცხვო შეფასებებს, რომლებიც აღიარებული არ არის, აუდიტორმა მათი შეფასებისას განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გაამახვილოს იმაზე, დაკმაყოფილებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღიარების კრიტერიუმები. როდესაც სააღრიცხვო შეფასება აღიარებული არ არის და აუდიტორი დაასკვნის, რომ ეს მიდგომა შესაფერისია, შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით მოითხოვებოდეს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნება აღნიშნული ვითარების შესახებ.

იმის დადგენა, სააღრიცხვო შეფასებები დასაბუთებულია თუ არა, ან შეიცავს თუ არა უზუსტობას (იხ. პუნქტები მე-9, 35-ე)

გ139. როდესაც აუდიტორი ჩატარებული აუდიტის პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე ადგენს, ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასება და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია თუ არა, ან შეიცავს თუ არა უზუსტობას:

- როდესაც აუდიტის მტკიცებულებები გარკვეულ დიაპაზონს განამტკიცებს _ დიაპაზონი შეიძლება ფართო იყოს და, ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება მთლიანად ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილი არსებითობის დონის ჯერად სიდიდეს წარმოადგენდეს (იხ. პუნქტი გ125). მართალია, შეიძლება ფართო დიაპაზონი შესაფერისი იყოს მოცემული გარემოებების, მაგრამ შეიძლება ეს იმის მიმანიშნებელიც იყოს, რომ აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია, ხელახლა განიხილოს მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები ამ დიაპაზონში შემავალი თანხების დასაბუთებულობის შესახებ;
- აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება განამტკიცებდეს წერტილოვან შეფასებას, რომელიც განსხვავდება ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასებისაგან. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორის

62. იხ. ასევე ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31-ე პუნქტი.

წერტილოვან შეფასებასა და ხელმძღვანელობის წერტილოვან შეფასებას შორის სხვაობა უზუსტობას წარმოადგენს;

- აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება განამტკიცებდეს ისეთ დიაპაზონს, რომელიც არ შეიცავს ხელმძღვანელობის წერტილოვან შეფასებას. ასეთ ვითარებაში უზუსტობა არის სხვაობა ხელმძღვანელობის წერტილოვან შეფასებასა და აუდიტორის დიაპაზონში უახლოეს წერტილს (მნიშვნელობას) შორის.

გ140. გ110–გ114 პუნქტებში მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები, რომლებიც აუდიტორს დაეხმარება ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული შეფასების წერტილისა და შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით განმარტებითი შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შეფასებაში, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს.

გ141. როდესაც აუდიტორის დამატებითი პროცედურები მოიცავს ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის გამოყენებული პროცესის ტესტირებას, ან აუდიტორის წერტილოვანი შეფასების ან დიაპაზონის განსაზღვრას, აუდიტორს მოეთხოვება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმ განმარტებითი შენიშვნების შესახებ, სადაც შეფასების განუსაზღვრელობაა აღწერილი 26(ბ) და 29(ბ) პუნქტების შესაბამისად, ასევე 31-ე პუნქტის შესაბამისად გამჟღავნებული სხვა ინფორმაციის თაობაზე. შემდეგ აუდიტორი ითვალისწინებს აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც მოიპოვა განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ, 35-ე პუნქტის შესაბამისად საერთო შეფასების განსაზღვრის პროცესში იმის თაობაზე, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, თუ უზუსტობებს შეიცავს.

გ142. ასს 450-ში ასევე მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები ხარისხობრივი ახსნა-განმარტებებისა[63] და იმის შესახებ, განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია როდის შეიძლება იყოს თაღლითობის მიმანიშნებელი.[64]

გ143. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, აუდიტორის შეფასება იმის

63. ასს 450, პუნქტი გ17.

64. ასს 450, პუნქტი გ32.

თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენა[65], უნდა ითვალისწინებდეს ფინანსური ანგარიშგების საერთო წარდგენას, მის სტრუქტურასა და შინაარსს და ასევე იმას, ფინანსური ანგარიშგება, შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან ერთად უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას. მაგალითად, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებასთან მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად აუცილებელია დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება. თუ ხელმძღვანელობა ამგვარ დამატებით ინფორმაციას არ გაამჟღავნებს, აუდიტორს შეუძლია დაასკვნას, რომ ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას შეიცავს.

გ144. ასს 705-ში (გადასინჯული)[66] მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები იმის თაობაზე, რა გავლენას იქონიებს აუდიტორის მოსაზრებაზე ისეთი სიტუაცია, როდესაც აუდიტორს მიაჩნია, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, მათ შორის, მაგალითად შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებული, ადეკვატური არ არის ან მომხმარებელს შეცდომაში შეიყვანს.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია (იხ. 37-ე პუნქტი)

გ145. კონკრეტული სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს განცხადებას იმის თაობაზე, რომ:

- სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისას განხორციელებულ მნიშვნელოვან განსჯაში გათვალისწინებულია ხელმძღვანელობისთვის ცნობილი ყველა რელევანტური ინფორმაცია;
- ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისას გამოყენებული მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევა და გამოყენება თანამიმდევრულად და სათანადოდ განხორციელდა;
- დაშვებები სათანადოდ ასახავს ხელმძღვანელობის განზრახვასა და უნარს, სუბიექტის სახელით განახორციელოს კონკრეტული ქმედებები, როდესაც ეს საჭიროა სააღრიცხვო შეფასებებსა და

65. ასს 700 (გადასინჯული), მე-14 პუნქტი.

66. ასს 705 (გადასინჯული), 22-23-ე პუნქტები.

განმარტებით შენიშვნებთან მიმართებით;

- სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნები, სადაც ახსნილია შეფასების განუსაზღვრელობა, სრულყოფილია და დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით;
- სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისას გამოყენებული იყო სათანადო სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა;
- შემდგომი მოვლენების გამო საჭირო არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის კორექტირება;
- მიზანშეწონილია ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილება იმასთან დაკავშირებით, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღიარების ან გამჟღავნების კრიტერიუმები დაკმაყოფილებული არ არის _ იმ შემთხვევაში, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებები აღიარებული არ არის ან გამჟღავნებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან სხვა შესაფერისი მხარეების ინფორმირება (იხ. 38-ე პუნქტი)

გ146. ასს 260-ის (გადასინჯული) შესაბამისად აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა გააცნოს თავისი შეხედულებები სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებებსა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციასთან[67]. მე-2 დანართში განხილულია სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული სპეციფიკური საკითხები, რომელთა შესახებ ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის შეიძლება საჭიროდ მიიჩნიოს აუდიტორმა.

გ147. ასს 265-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს წერილობით აცნობოს აუდიტის პროცესში შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.[68] მსგავსი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები შეიძლება

67. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტი 16(ა).
68. ასს 265, მე-9 პუნქტი.

ეხებოდეს შემდეგ სფეროებთან დაკავშირებულ კონტროლის მექანიზმებს:

ა) მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და გამოყენება, აგრეთვე მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევა და გამოყენება;

ბ) რისკების მართვა და დაკავშირებული სისტემები;

გ) მონაცემების მთლიანობა, მათ შორის გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული მონაცემების; და

დ) მოდელების გამოყენება, დამუშავება და მათი ქმედითობის დადასტურება, მათ შორის გარე მომწოდებლებისგან მიღებული მოდელების, ასევე შესაძლო აუცილებელი კორექტირებები.

გ148. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან ერთად აუდიტორს შეიძლება მარეგულირებლების ან პრუდენციული ზედამხედველობის სამსახურის ინფორმირების უფლება ჰქონდეს, ან მოეთხოვებოდეს. მსგავსი ინფორმირება შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტის მსვლელობისას ან აუდიტის გარკვეულ ეტაპებზე, როგორიცაა, მაგალითად აუდიტის დაგეგმვა ან აუდიტორის დასკვნის დასრულება. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში საფინანსო დაწესებულებების მარეგულირებლები ცდილობენ აუდიტორებთან თანამშრომლობას ინფორმაციის გაზიარების მიზნით ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირება და გამოყენება, არააქტიურ ბაზარზე ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების პრობლემები, მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალი და სადაზღვევო რეზერვები. სხვა მარეგულირებლებს შეიძლება აინტერესებდეთ აუდიტორის შეხედულებები სუბიექტის ოპერაციების მნიშვნელოვან ასპექტებზე, მათ შორის სუბიექტის დანახარჯების შეფასებების შესახებ. ამგვარი ინფორმაციის გაცვლა შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტორისთვის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის, შეფასებისა და მათზე რეაგირების თვალსაზრისით.

დოკუმენტაცია (იხ. 39-ე პუნქტი)

გ149. 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[69] და ასს 330[70] შეიცავს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს იმის თაობაზე, რა ინფორმაცია

69. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები 38-ე და გ237-გ241.

70. ასს 330, პუნქტები 28-ე და გ65.

უნდა ასახოს აუდიტორმა დოკუმენტაციაში სუბიექტის შესწავლასთან, რისკების შეფასებებსა და შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით განხორციელებულ ქმედებებთან დაკავშირებით. აღნიშნული სახელმძღვანელო მითითებები ეფუძნება სს 230-ის[71] მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს. სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტთან დაკავშირებით აუდიტორს მოეთხოვება აუდიტის დოკუმენტაციის მომზადება სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული, სუბიექტისა და მისი გარემოს ძირითადი ელემენტების შესწავლის შესახებ. გარდა ამისა, სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების შესახებ განხორციელებული განსჯისა და აუდიტორის საპასუხო ქმედებების დამატებით გამყარება, სავარაუდოდ, შესაძლებელია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობისთვის მიწოდებული ინფორმაციის დოკუმენტაციით.

გ150. აუდიტორის დამატებითი პროცედურებისა და მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების კავშირის ასს 330-ის შესაბამისად დოკუმენტირებისას წინამდებარე ასს-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა გაითვალისწინოს მიზეზები, რის გამოც მან მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება. აღნიშნული მიზეზები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ერთ ან რამდენიმე თანდაყოლილ რისკფაქტორთან, ან კონტროლის რისკის აუდიტორისეულ შეფასებასთან. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება იმის დოკუმენტირება, როგორ გაითვალისწინა თითოეული თანდაყოლილი რისკფაქტორი თითოეულ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას.

გ151. აუდიტორს შეუძლია ასევე განიხილოს შემდეგი საკითხების დოკუმენტირების საჭიროების საკითხი:

- როდესაც ხელმძღვანელობის მიერ ამა თუ იმ მეთოდის გამოყენება რთულ მოდელირებას საჭიროებს _ ხელმძღვანელობამ განსჯა თანამიმდევრულად გამოიყენა თუ არა და, საჭიროების შემთხვევაში, მოდელის კონსტრუქცია აკმაყოფილებს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით განსაზღვრულ შეფასების მიზანს;
- როდესაც მეთოდების, მნიშვნელოვან დაშვებების ან მონა-

71. ასს 230, პუქი 8(გ).

ცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე დიდ გავლენას ახდენს სირთულე _ აუდიტორის განსჯა და დასკვნები იმის თაობაზე, საჭიროა თუ არა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა რისკის შეფასების პროცედურების ჩასატარებლად, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის, ან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შესაფასებლად. ასეთ ვითარებაში დოკუმენტაციაში შეიძლება აისახოს ისიც, როგორ გამოიყენა ხელმძღვანელობამ საჭირო უნარ-ჩვევები ან ცოდნა.

გ152. ასს 230-ის გ7 პუნქტში მითითებულია, რომ შესაძლოა არ არსებობდეს აუდიტორის მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენების დოკუმენტირების ერთადერთი გზა, თუმცა, მიუხედავად ამისა, აუდიტორის დოკუმენტაციიდან შეიძლება მაინც ჩანდეს მტკიცებულებები აუდიტორის მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენების შესახებ. მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაში _ როდესაც მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები მოიცავს როგორც დამადასტურებელ, ისე საწინააღმდეგო მტკიცებულებებს, დოკუმენტაციაში შეიძლება აისახოს, როგორ შეაფასა აუდიტორმა ეს მტკიცებულებები, მათ შორის აუდიტორის მიერ განხორციელებული პროფესიული განსჯა და გამოტანილი დასკვნა მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შესახებ. ქვემოთ განხილულია წინამდებარე ასს-ში მოცემული სხვა მოთხოვნების მაგალითები, რომელთა შესახებ დოკუმენტაციამ შეიძლება უზრუნველყოს აუდიტორის მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენების მტკიცებულებები:

- პუნქტი 13(დ), რომელიც ეხება იმას, რის საფუძველზე დაადგინა აუდიტორმა და ჩამოაყალიბა საკუთარი ვარაუდი იმ სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შესახებ, რომელიც უნდა აისახოს მოცემული სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში და მისი ვარაუდის შედარება ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან;
- მე-18 პუნქტი, რომლითაც მოითხოვება, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად დამატებითი აუდიტის პროცედურები იმგვარად უნდა დაიგეგმოს და ჩატარდეს, რომ ისინი განზრახ არ იყოს მიმართული ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაზე, რომლებიც შეიძლება იყოს დამადასტურებელი, ან ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების გამორიცხვაზე, რომლებიც შეიძლება საწინააღმდეგო

იყოს;

- პუნქტები 23(ბ), 24(ბ), 25(ბ) და 32-ე, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს; და
- 34-ე პუნქტი, რომელიც ეხება აუდიტორის მიერ ყველა რელევანტური მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულების გათვალისწინებას, დამადასტურებელი იქნება ეს თუ საწინააღმდეგო.

1-ლი დანართი

(იხ. პუნქტები: მე-2, მე-4, 12(გ), გ8, გ66)

თანდაყოლილი რისკფაქტორები

შესავალი

1. წინამდებარე ასს-ით მოითხოვება, რომ ამა თუ იმ სააღრიცხვო შეფასებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციასთან დაკავშირებული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის, შეფასებისა და მათზე რეაგირებისთვის საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისას აუდიტორმა გაითვალისწინოს სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის დონე და რამდენად ახდენს გავლენას სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევაზე.

2. სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკი არის სააღრიცხვო შეფასების შესახებ მტკიცების მიდრეკილება არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად. თანდაყოლილი რისკი წარმოიქმნება თანდაყოლილი რისკფაქტორებიდან, რაც ართულებს სააღრიცხვო შეფასების სათანადოდ განსაზღვრას. ამ დანართში უფრო დეტალურად არის ახსნილი შეფასების განუსაზღვრელობის გამომწვევი რისკფაქტორების ხასიათი, სუბიექტურობა, სირთულე და მათი ურთიერთკავშირები სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევის კონტექსტში.

შეფასების საფუძველი

3. შეფასების საფუძველი და ფინანსური ანგარიშგების მუხლის ხასიათი, მასთან დაკავშირებული პირობები და გარემოებები წარმოქმნის შეფასების შესაფერის მახასიათებლებს. როდესაც ამა თუ იმ მუხლის ღირებულება ან ფასი არ არის უშუალოდ დაკვირვებადი (ემპირული), სააღრიცხვო შეფასება უნდა განისაზღვროს სათანადო მეთოდის, მონაცემებისა და დაშვებების გამოყენებით. მეთოდი შეიძლება კონკრეტულად დადგენილი იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის

სათანადო საფუძვლებით, ან თვითონ ხელმძღვანელობის მიერ იყოს შერჩეული, რათა აისახოს არსებული ცოდნა იმის შესახებ, შეფასების შესაფერისი მახასიათებლები რა გავლენას იქონიებს მუხლის ღირებულებაზე ან ფასზე შეფასების კონკრეტული საფუძვლის გამოყენებისას.

შეფასების განუსაზღვრელობა

4. მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრისთვის დამახასიათებელ არასაკმარის სიზუსტეს ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლებში ხშირად შეფასების განუსაზღვრელობას უწოდებენ. შეფასების განუსაზღვრელობა ამ ასს-ში განმარტებულია, როგორც მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი არასაკმარისი სიზუსტის გავლენა შეფასებაზე. შეფასების განუსაზღვრელობა იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, როდესაც ღირებულებასა და ფასზე უშუალო დაკვირვებით შეუძლებელია მოთხოვნილი ფულადი თანხის ზუსტად დადგენა ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ მუხლისთვის, რომელიც უნდა აღიარდეს ფინანსური ანგარიშგებაში ან გამჟღავნდეს განმარტებით შენიშვნებში. როდესაც უშუალო დაკვირვება შეუძლებელია, შეფასების განსაზღვრისთვის შემდგომი ყველაზე ზუსტი ალტერნატიული სტრატეგია იქნება ისეთი მეთოდის გამოყენება, რომელიც ასახავს კონკრეტული მუხლის ღირებულების ან ფასის შესახებ არსებულ ცოდნას შეფასების შესაფერისი საფუძვლის მიხედვით, დაკვირვებადი/ემპირიული მონაცემების გამოყენებით შეფასების შესაბამისი მახასიათებლების შესახებ.

5. თუმცა, ამგვარი ცოდნის ან მონაცემების ხელმისაწვდომობასთან დაკავშირებულმა შეზღუდვებმა შესაძლოა შეამციროს შეფასების პროცესისთვის საჭირო ამგვარი ამოსავალი მონაცემების შემოწმების შესაძლებლობა და, მაშასადამე, შეამციროს შეფასების შედეგების სიზუსტე. გარდა ამისა, ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლების უმეტესობაში აღიარებულია, რომ შეფასებისას გასათვალისწინებელ ინფორმაციას პრაქტიკული შეზღუდვები უკავშირდება, მაგალითად, როდესაც ინფორმაციის მოპოვების დანახარჯები აღემატება სარგებელს. არასკამარისი სიზუსტე, რასაც ზემოაღნიშნული შეზღუდვები იწვევს, შეფასებისთვის დამახასიათებელი გარდაუვალი ასპექტია, რადგან შეფასების პროცესიდან მისი ელიმინირება შეუძლებელია. შესაბამისად, სწორედ ამგვარი შეზღუდვებია შეფასების განუსაზღვრელობის წყარო. რაც შეეხება შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყაროებს, რომლებმაც შეიძლება თავი იჩინონ შეფასების პროცესში, პრინციპში, მათი ელემინირება შესაძლებელია, თუკი შეფასების მეთოდი სათანადოდ იქნება გამოყენებული და, მაშასადამე, ისინი პოტენციური უზუსტობის

წყაროებია და არა შეფასების განუსაზღვრელობის.

6. როდესაც შეფასების განუსაზღვრელობა დაკავშირებულია გაურკვეველი ოდენობის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლასთან ან გასვლასთან, რაც, საბოლოო ჯამში, შესაბამისი აქტივიდან ან ვალდებულებიდან წარმოიქმნება, ამგვარ ეკონომიკურ სარგებელზე დაკვირვება შესაძლებელი გახდება მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ. შეფასების შესაფერისი საფუძვლის ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ მუხლთან დაკავშირებული პირობებისა და გარემოებების მიხედვით, ზემოაღნიშნულ შედეგზე უშუალო დაკვირვება შეიძლება შესაძლებელი იყოს ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დასრულებემდეც, ან მხოლოდ რომელიმე გვიანი თარიღით. ზოგიერთი სააღრიცხვო შეფასებისთვის შესაძლოა საერთოდ არ არსებობდეს უშუალოდ დაკვირვებადი შეფასების შედეგი.

7. ცალკეული მუხლისთვის შესაძლოა შედარებით ადვილი იყოს ზოგიერთი გაურკვეველი შედეგის პროგნოზირება მაღალი დონის სიზუსტით. მაგალითად, შეიძლება ადვილი იყოს საწარმოო დანადგარის სასარგებლო მომსახურების ვადის პროგნოზირება, თუ არსებობს საკმარისი ტექნიკური ინფორმაცია მისი საშუალო სასარგებლო მომსახურების ვადის შესახებ. როდესაც საკმარისი სიზუსტით შეუძლებელია სამომავლო შედეგის პროგნოზირება, მაგალითად აქტუარული დაშვებების საფუძველზე ამა თუ იმ პირის სიცოცხლის ხანგრძლივობის, ამგვარი შედეგის უფრო მაღალი სიზუსტით პროგნოზირება შესაძლოა შესაძლებელი იყოს პირთა გარკვეული ჯგუფისთვის. ზოგ შემთხვევაში, შეფასების საფუძველი შესაძლოა მიგვანიშნებდეს, რომ შეფასების მიზნებისთვის შესაფერისი სააღრიცხვო ერთეულია პორტფელის დონე, რის შედეგადაც შეიძლება შემცირდეს შეფასებასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა.

სირთულე

8. სირთულე (ე.ი. სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის პროცესისთვის დამახასიათებელი სირთულე, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად) წარმოშობს თანდაყოლილ რისკს. თანდაყოლილი სირთულე შესაძლოა იმ შემთხვევაში წარმოიშვას, როდესაც:

- შეფასების ბევრი მახასიათებელი არსებობს, რომელთა შორის ბევრი ან არაწრფივი ურთიერთკავშირებია;
- შეფასების ერთი ან რამდენიმე მახასიათებლის შესაბამისი ღირებულების განსაზღვრას მონაცემთა მრავალრიცხოვანი ნაკრები ესაჭიროება;
- სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად უფრო მეტი დაშვებე-

ბია საჭირო, ან როდესაც დაშვებებს შორის კორელაციური კავშირები არსებობს;

- სააღრიცხვო შეფასებაში გამოყენებული მონაცემების განსაზღვრას, შეგროვებას, მოპოვებას ან გაგებას თანდაყოლილი სირთულე ახასიათებს.

9. სირთულე შესაძლოა დაკავშირებული იყოს მეთოდისა და გამოთვლის პროცესის სირთულესთან, ან მოდელთან, რომელიც მოცმულ მეთოდში გამოიყენება. მაგალითად, მოდელის სირთულე შეიძლება იმაში გამოიხატებოდეს, რომ გაურკვეველი მომავალი შედეგების ან ჰიპოთეზური ქცევების პროგნოზირებისთვის აუცილებელია ალბათობებზე დაფუძნებული შეფასების კონცეფციების ან ტექნიკური ხერხების, ოფციონის ფასდადგენის ფორმულის ან მოდელირების ტექნიკის გამოყენება. ანალოგიურად, გამოთვლის პროცესისთვის შესაძლოა აუცილებელი იყოს მრავალი წყაროდან მოპოვებული მონაცემები ან მრავალრიცხოვან მონაცემთა ნაკრები, ამა თუ იმ დაშვების განსაზღვრის გასამყარებლად, ანდა რთული მათემატიკური ან სტატისტიკური კონცეფციების გამოყენება.

10. რაც უფრო მაღალი ხარისხისაა სირთულე, მით უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად ხელმძღვანელობას დასჭირდება სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის დახმარება, მაგალითად შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

- შეფასების კონცეფციები და ტექნიკური ხერხები, რომლებიც უნდა გამოიყენებოდეს შეფასების მოცემული საფუძვლისა და მიზნების, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების სხვა მოთხოვნების გათვალისწინებით და როგორ უნდა მოხდეს ამ კონცეფციებისა და ტექნიკური ხერხების გამოყენება;
- შეფასების საბაზო მახასიათებლები, რომლებიც შეიძლება შესაფერისი იყოს მოცემული შეფასების საფუძვლისა და ფინანსური ანგარიშგების იმ მუხლების ხასიათის, პირობებისა და გარემოებებისთვის, რომლისთვისაც უნდა განისაზღვროს სააღრიცხვო შეფასებები; ან
- მონაცემების შესაფერისი წყაროების დადგენა შიდა წყაროებიდან (მათ შორის, მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნების გარდა სხვა წყაროებიდან), ან გარე საინფორმაციო წყაროებიდან, ასევე ამგვარი წყაროებიდან ინფორმაციის მოპოვებისას როგორ უნდა მოხდეს პოტენციური სიძნელე-

ების მოგვარება, ან მათი მთლიანობის შენარჩუნება მოცემული მეთოდის გამოყენების დროს, ან ამ მონაცემების რელევანტურობისა და საიმედოობის დადგენა.

11. მონაცემებთან დაკავშირებული სირთულე შესაძლოა წარმოიქმნას მაგალითად შემდეგ გარემოებებში:

ა) როდესაც მონაცემები რთულად მოსაპოვებელია, ან დაკავშირებულია ისეთ ოპერაციებთან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია საჯაროდ ხელმისაწვდომი არ არის. თუმცა. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ამგვარი მონაცემები ხელმისაწვდომია, მაგალითად გარე საინფორმაციო წყაროების მეშვეობით, შესაძლოა რთული იყოს ამ მონაცემების რელევანტურობისა და საიმედოობის დადგენა, თუ გარე საინფორმაციო წყარო არ გაამხელს ადეკვატურ ინფორმაციას იმის შესახებ, მონაცემებისთვის რომელი წყაროები გამოიყენა და როგორ დაამუშავა ისინი;

ბ) როდესაც მონაცემები ასახავს გარე საინფორმაციო წყაროს შეხედულებებს მომავალი პირობების ან მოვლენების შესახებ, რაც შესაძლოა შესაფერისი იყოს ამა თუ იმ დაშვების განსაზღვრისთვის და რთულია ამ მონაცემების გაგება, თუ ნათელი არ იქნება საინფორმაციო წყაროს შეხედულებების მიზანი და რა ინფორმაცია გაითვალისწინეს მონაცემების დამუშავებისას;

გ) როდესაც რთული გასაგებია გარკვეული ტიპის მონაცემები, მათთვის დამახასიათებელი სპეციფიკურობის გამო, რადგან ამისთვის საჭიროა ბიზნესის ან სამართლის ტექნიკურად რთული კონცეფციების ცოდნა, რაც შეიძლება აუცილებელი იყოს, მაგალითად ისეთი ოპერაციების იურიდიული ხელშეკრულების პირობებთან დაკავშირებული მონაცემების სათანადოდ გასაგებად, რომლებიც ეხება რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს ან სადაზღვევო პროდუქტებს.

სუბიექტურობა

12. სუბიექტურობა (ე.ი. სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის პროცესისთვის დამახასიათებელი სუბიექტურობა, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად) ასახავს იმ ცოდნის ან მონაცემებისთვის დამახასიათებელ შეზღუდვებს, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, ხელმისაწვდომი უნდა იყოს შეფასების მახასიათებლების შესახებ. როდესაც ასეთი შეზღუდვები არსებობს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს სუბიექტურობის ხარისხის შემცირება შეუძლია გარკვეულ განსჯაში გამოსაყენებელი კონკრეტული საფუძვლის მოთხოვნით. მაგალითად, ამგვარი მოთხოვნები შესაძ-

ლოა ადგენდეს აშკარა ან ნაგულისხმევ მიზნებს, რომლებიც დაკავშირებულია შეფასებასთან, განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან, სააღრიცხვო ერთეულთან, ან დანახარჯების შეზღუდვის გათვალისწინებასთან. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესაძლოა ასევე ხაზგასმული იყოს ამგვარი განსჯის მნიშვნელობაც, ისეთი მოთხოვნების მეშვეობით, რომლებიც ეხება განმარტებით შენიშვნებში ამგვარი განსჯის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას.

13. როგორც წესი, ხელმძღვანელობის განსჯა ესაჭიროება ზოგიერთი ან ყველა ქვემოთ განხილული საკითხის განსაზღვრას, რაც ხშირად მოიცავს სუბიექტურობას:

- შეფასების შესაფერისი მიდგომები, კონცეფციები, ტექნიკური ხერხები და ფაქტორები, რომლებიც შეფასების მეთოდში გამოიყენება ხელმისაწვდომი საუკეთესო ცოდნის გათვალისწინებით, როდესაც ეს განსაზღვრული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებში;
- გამოსაყენებელი მონაცემების შესაფერისი წყაროები, თუ შეფასების მახასიათებლები დაკვირვებადია (ემპირიულია), მაგრამ მონაცემების სხვადასხვა პოტენციური წყარო არსებობს;
- შესაბამისი დაშვებები ან დაშვებების დიაპაზონი, რომელთა განსაზღვრა აუცილებელია საუკეთესო არსებული მონაცემების, მათ შორის ბაზრის შეხედულებების გათვალისწინებით, როდესაც შეფასების მახასიათებლები დაკვირვებადი (ემპირიული) არ არის;
- გონივრულად მოსალოდნელი შესაძლო შედეგების დიაპაზონი, საიდანაც ხელმძღვანელობას შეუძლია წერტილოვანი შეფასების შერჩევა, ასევე იმის ალბათობა, რომ ამ დიაპაზონის გარკვეული ელემენტები შესაბამისობაში იქნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ შეფასების საფუძვლის მიზნებთან; და
- ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევა.

14. მომავალი მოვლენების ან პირობების შესახებ დაშვებების განსაზღვრას განსჯა ესაჭიროება. განსჯის სირთულის ხარისხი განსხვავებული იქნება იმისდა მიხედვით, რა დონის განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული ამ მოვლენებთან თუ პირობებთან. სიზუსტე, რომლითაც შესაძლებელია მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენების

ან პირობების პროგნოზირება, დამოკიდებულია იმაზე, რა დონეზე არის შესაძლებელი ამ მოვლენებისა თუ პირობების განსაზღვრა არსებული ცოდნის, მათ შორის წარსული პირობების, მოვლენებისა და მათთან დაკავშირებული შედეგების შესახებ არსებული ცოდნის საფუძველზე. სიზუსტის არარსებობაც ხელს უწყობს შეფასების განუსაზღვრელობას, როგორც ზემოთ იყო განხილული.

15. სამომავლო შედეგებთან დაკავშირებით დაშვებების განსაზღვრა მხოლოდ შედეგის ისეთი ასპექტებისთვის არის აუცილებელი, რომლებიც გაურკვეველია. მაგალითად, საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით საქონლის გაყიდვასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესაძლო გაუფასურების შეფასების განხილვისას მოთხოვნების ოდენობის განსაზღვრა ცალსახად არის შესაძლებელი და პირდაპირ ჩანს შესაბამისი ოპერაციის დოკუმენტებში. აქ გაურკვეველი შესაძლოა იყოს გაუფასურებით გამოწვეული ზარალის ოდენობა (თუ არსებობს). ასეთ შემთხვევაში, დაშვებების განსაზღვრა შესაძლოა საჭირო იყოს მხოლოდ ზარალის ალბათობისა და მისი წარმოქმნის დროისა და სიდიდის შესახებ.

16. თუმცა, სხვა შემთხვევაში, შესაძლოა გაურკვეველი იყოს აქტივთან დაკავშირებულ უფლებებში განსახიერებული ფულადი ნაკადები. ასეთ შემთხვევაში, დაშვებების განსაზღვრა შესაძლოა აუცილებელი იყოს როგორც ფულად სახსრებზე შესაბამისი უფლებების სიდიდის, ისე გაუფასურებით გამოწვეული პოტენციური ზარალის ოდენობის შესახებ.

17. მიმდინარე ტენდენციებისა და სამომავლო მოვლენების შესახებ მოლოდინებთან ერთად შესაძლოა ხელმძღვანელობას აუცილებლად დასჭირდეს წარსული პირობებისა და მოვლენების შესახებ არსებული ინფორმაციის განხილვა. წარსული პირობებიდან და მოვლენებიდან ისტორიულ ინფორმაციას ვიღებთ, რომლის მეშვეობით შესაძლებელია წარსული პერიოდების განმეორებადი კანონზომიერებების გამოვლენა და მათი ექსტრაპოლაცია სამომავლო შედეგების შეფასებისას. გარდა ამისა, ამგვარი ისტორიული ინფორმაცია შესაძლოა გვიჩვენებდეს გარკვეულ პერიოდში (ციკლები ან ტენდენციები) ამგვარი ქცევის ცვალებადობას. ეს შესაძლოა იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ წარსული პერიოდების ქცევის კანონზომიერება გარკვეულწილად პროგნოზირებადი მოდელის შესაბამისად იცვლებოდა, რომლის ექსტრაპოლაციაც შესაძლებელია სამომავლო შედეგების შეფასებისას. შესაძლებელია სხვა ტიპის ინფორმაციაც არსებობდეს, რომელიც მიგვანიშნებს ამგვარი ქცევის წარსული კანონზომიერების ან ციკლების ან ტენდენციების შესაძლო ცვლი-

ლებებზე. ამგვარი ინფორმაციის საპროგნოზო ღირებულების შესაფასებლად შესაძლოა რთული განსჯის გამოყენება იყოს აუცილებელი.

18. სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას გამოყენებული განსჯის ხარისხი და ხასიათი (მათ შორის მისთვის დამახასიათებელი სუბიექტურობის ხარისხი) შესაძლოა ხელმძღვანელობის მიკერძოებისთვის ქმნიდეს შესაძლებლობას, როდესაც გადაწყვეტილებებს იღებს იმ ქმედებების შესახებ, რომლებიც, ხელმძღვანელობის აზრით, შესაფერისია სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად. როდესაც სუბიექტურობასთან ერთად მაღალი ხარისხისაა სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის პროცესისთვის დამახასიათებელი სირთულეც, ან მაღალი დონისაა შეფასების განუსაზღვრელობა, ანდა ორივე ფაქტორი ერთდროულად არსებობს, შესაძლოა გაიზარდოს ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან თაღლითობის რისკი ან შესაძლებლობა.

შეფასების განუსაზღვრელობის კავშირი სუბიექტურობასა და სირთულესთან

19. შეფასების განუსაზღვრელობა განაპირობებს იმ შესაძლო მეთოდების, მონაცემთა წყაროებისა და დაშვებების გარდაუვალ მრავალფეროვნებას, რომელთა გამოყენება შესაძლებელია სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად. ეს, თავის მხრივ, წარმოქმნის სუბიექტურობას და, მაშასადამე, სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას განსჯის გამოყენების აუცილებლობას. ამგვარი განსჯა საჭიროა შესაფერისი მეთოდებისა და მონაცემთა წყაროების შერჩევისას, დაშვებების განსაზღვრისა და ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევისას. განსჯა ხორციელდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი იმ მოთხოვნების გათვალისწინებით, რომლებიც ეხება აღიარებას, შეფასებას, წარდგენასა და განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას. ამასთან, მსგავსი განსჯა და მიღებული გადაწყვეტილებები, თავისი არსით, სუბიექტურია, რადგან შეზღუდვებია დაკავშირებული ამ განსჯისა და გადაწყვეტილებების გასამყარებლად აუცილებელი ცოდნის ან ინფორმაციის არსებობასა და წვდომასთან.

20. ზემოაღნიშნული განსჯისა და გადაწყვეტილებებისთვის დამახასიათებელი სუბიექტურობა უნებლიე ან განზრახული მიკერძოების შესაძლებლობას ქმნის ხელმძღვანელობისთვის. ბუღალტრული აღრიცხვის ბევრი საფუძვლებით მოითხოვება, რომ ნეიტრალური იყოს ინფორ-

მაცია (ე.ი. ინფორმაცია არ უნდა იყოს მიკერძოებული), რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს. თუ გავითვალისწინებთ იმას, რომ, პრინციპში, შეფასების პროცესიდან შესაძლებელია მიკერძოების ელიმინირება, შეიძლება ითქვას, რომ სუბიექტურობის შესამცირებლად განხორციელებულ განსჯასთან დაკავშირებული შესაძლო მიკერძოების წყაროები უფრო პოტენციური უზუსტობის წყაროებია და არა შეფასების განუსაზღვრელობის.

21. სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოსაყენებელი შესაძლო მეთოდების, მონაცემთა წყაროებისა და დაშვებების გარდაუვალი მრავალფეროვნება (იხ. მე-19 პუნქტი) იწვევს შეფასების შესაძლო შედეგების მრავალფეროვნებასაც. გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონის სიდიდე დამოკიდებულია შეფასების განუსაზღვრელობის დონეზე და მას ხშირად უწოდებენ სააღრიცხვო შეფასების მიდრეკილებას ცვალებადობისკენ. შეფასების პროცესი, შეფასების შედეგების განსაზღვრის გარდა, მოიცავს ასევე გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონზე პოტენციური მეთოდების, მონაცემთა წყაროებისა და დაშვებებისთვის დამახასიათებელი გარდაუვალი ცვალებადობის გავლენის გაანალიზებას (როგორც მას უწოდებენ მგრძნობიარობის ანალიზს).

22. ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენად ისეთი სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრა, რომლის მეშვეობითაც სამართლიანი წარდგენა (ე.ი. სისრულე, ნეიტრალობა და უშეცდომობა) მიიღწევა (როდესაც ამას მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები), გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ სათანადო განსჯის გამოყენებას წერტილოვანი შეფასების შერჩევისას, რომელიც სათანადოდ უნდა იყოს შერჩეული გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონიდან და ასევე განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევისას, სადაც ადეკვატურად იქნება აღწერილი შეფასების განუსაზღვრელობა. ამგვარი განსჯა შეიძლება თავისთავად იყოს სუბიექტური, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების ხასიათიდან გამომდინარე, რომლებიც ამ საკითხებს ეხება. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით შეიძლება მოითხოვებოდეს კონკრეტული საფუძვლის გამოყენება (როგორიცაა, ალბათობებით შეწონილი საშუალო ან საუკეთესო შეფასება) ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასების შესარჩევად. ანალოგიურად, შესაძლოა მოითხოვებოდეს კონკრეტული ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში, ან ისეთი ინფორმაციის გამჟღავნება, რომელიც აკმაყოფილებს ინფორმაციის გამჟღავნებისთვის დად-

გენილ მიზნებს, ან დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება, რომელიც აუცილებელია მოცემულ გარემოებებში სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.

23. შესაძლებელია, რომ უფრო ნაკლები სიზუსტით იყოს შესაძლებელი ისეთი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლა, რომელთანაც მაღალი დონის განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული, ვიდრე სააღრიცხვო შეფასების, რომლისთვისაც შედარებით დაბალი დონის განუსაზღვრელობაა დამახასიათებელი. თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის მაინც საკმაოდ სასარგებლო იქნება ამ სააღრიცხვო შეფასების აღიარება ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ ამით მუხლის სამართლიანი წარდგენა მიიღწევა, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით ეს მოითხოვება. ზოგ შემთხვევაში, შეფასების განუსაზღვრელობა შესაძლოა იმდენად მაღალი დონის იყოს, რომ არ დაკმაყოფილდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით განსაზღვრული აღიარების კრიტერიუმები და შეუძლებელი იქნება სააღრიცხვო შეფასების აღიარება ფინანსურ ანგარიშგებაში. თუმცა, ასეთ შემთხვევაშიც კი შეიძლება არსებობდეს განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, როგორიცაა, მაგალითად წერტილოვანი შეფასება ან გონივრულად მოსალოდნელიშეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონის სიდიდე, ასევე ინფორმაცია, სადაც აღწერილია შეფასების განუსაზღვრელობა და შეზღუდვები, რომელიც ხელს უშლის მოცემული მუხლის აღიარებას. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც ამგვარ სიტუაციაში გამოიყენება, შესაძლოა საკმარისად ზუსტად იყოს განსაზღვრული ან ნაკლებად ზუსტი იყოს. შესაბამისად, ასეთ ვითარებაში შესაძლოა დამატებითი განსჯა გახდეს საჭირო, რომელიც სუბიექტურ გადაწყვეტილებებს მოიცავს.

მე-2 დანართი

(იხ: პ. გ146)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

ქვემოთ განხილულია საკითხები, რომელთა შესახებ ინფორმირება შესაძლოა აუდიტორმა საჭიროდ მიიჩნიოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, თავის შეხედულებებთან დაკავშირებით სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციას:

ა) როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა ისეთ ოპერაციებს, სხვა მოვლენებსა და პირობებს, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნების საჭიროება, ან მათი შეცვლა;

ბ) არსებითი უზუსტობის რისკები;

გ) სააღრიცხვო შეფასებების არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის;

დ) რამდენად ინფორმირებულია (ან არ არის ინფორმირებული) ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებისა და მათთან დაკავშირებული რისკების ხასიათისა და მათი დონის შესახებ;

ე) ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თუ არა სათანადო სპეციალური უნარჩვევები ან ცოდნა, ან მოწვეული სათანადო ექსპერტები;

ვ) აუდიტორის შეხედულებები საკუთარ წერტილოვან შეფასებას ან შეფასებების დიაპაზონსა და ხელმძღვანელობის წერტილოვან შეფასებას შორის განსხვავებების შესახებ;

ზ) აუდიტორის შეხედულებები შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობაზე, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში სააღრიცხვო შეფასებების წარდგენას;

თ) ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები;

ი) შეიცვალა თუ არა, ან უნდა შეცვლილიყო თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის მეთოდები წინა პერიოდის შემდეგ;

კ) თუ წინა პერიოდის შემდეგ შეიცვალა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის მეთოდები _ რატომ/რა მიზეზით შეიცვალა, ასევე წინა პერიოდების სააღრიცხვო შეფასებების შედეგები;

ლ) ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდები, მათ შორის მოდელი (თუ ხელმძღვანელობამ მოდელი გამოიყენა), შეესაბამება თუ არა შეფასების მიზნებს, მის ხასიათს, კონკრეტულ პირობებსა და გარემოებებს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების სხვა მოთხოვნებს;

მ) სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებების ხასიათი და შედეგები და ამ დაშვებების განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი სუბიექტურობის ხარისხი;

ნ) მნიშვნელოვანი დაშვებები შესაბამისობაშია თუ არა ერთმანეთთან და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში, ან სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა სფეროებში გამოყენებულ დაშვებებთან;

ო) ხელმძღვანელობას აქვს თუ არა რაიმე კონკრეტული მოქმედებების განხორციელების განზრახვა და მათი რეალიზების შესაძლებლობა, როდესაც ეს დაკავშირებულია მნიშვნელოვანი დაშვებების მიზანშეწონილობასთან ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენებასთან;

პ) როგორ გაითვალისწინა ხელმძღვანელობამ ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები და რატომ უარყო ისინი, ან სხვაგვარად როგორ შეამცირა შეფასების განუსაზღვრელობა სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას;

ჟ) ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების გამოსთვლელად გამოყენებული მონაცემები და დაშვებები შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით;

რ) გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის რელევანტურობა და საიმედოობა;

ს) მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებიც გამოვლინდა გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მოპოვებულ მონაცემებთან, ანდა ხელმძღვანელობის ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ განხორციელებულ შეფასებებთან დაკავშირებული საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების პროცესში;

ტ) მნიშვნელოვანი განსხვავებები აუდიტორისა და ხელმძღვანელობის, ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შეფასებებთან დაკავშირებით განხორციელებულ განსჯასა და მიღებულ გადაწყვეტილებებში;

უ) ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ არსებითი რისკებისა და რისკ-ფაქტორების პოტენციური გავლენა, რომელთა შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, მათ შორის სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა;

ფ) შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობა;

ქ) შესაბამისობაშია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებთან ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებები, რომლებიც ეხება ფინანსურ ანგარიშგებაში სააღრიცხვო შეფასებების აღიარებას, შეფასებას, წარდგენასა და მათ შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 550

დაკავშირებული მხარეები

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 550-ის მოქმედების სფერო 1

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათი 2

აუდიტორის პასუხისმგებლობა 3-7

ძალაში შესვლის თარიღი 8

მიზნები 9

განმარტებები 10

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები 11-17

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება 18-19

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება 20-24

გამოვლენილი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების შეფასება 25

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია 26

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 27

დოკუმენტაცია 28

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორის პასუხისმგებლობა გ1-გ3

დაკავშირებული მხარის განმარტება გ4-გ7

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები გ8-გ28

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება..... გ29-გ30

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება გ31-გ45

გამოვლენილი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების შეფასება გ46-გ47

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია გ48-გ49

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ50

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 550 – *„დაკავშირებული მხარეები“* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“* - ერთად.

შესავალი

ასს 550-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს აუდიტორის პასუხისმგებლობას დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან მიმართებაში. სახელდობრ, უფრო დეტალურადაა აღწერილი როგორ უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[1], ასს 330[2] და ასს 240[3] დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების მიმართ.

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათი

2. დაკავშირებულ მხარეთა მრავალი ოპერაცია ნორმალური საქმიანობის ფარგლებში ხორციელდება. ასეთ ვითარებაში ამგვარ ოპერაციებთან შეიძლება დაკავშირებული არ იყოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის იმაზე უფრო მაღალი რისკი, რაც არდაკავშირებულ მხარეებს შორის განხორციელებულ ანალოგიურ ოპერაციებს ახასიათებს. თუმცა, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათმა, ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის უფრო მაღალი რისკი, ვიდრე არადაკავშირებულ მხარეებს შორის ოპერაციებმა. მაგალითად:

   - შეიძლება დაკავშირებული მხარეები საქმიანობას ახორციელებდნენ მრავალნაირი და კომბინირებული ურთიერთობებისა და სტრუქტურების მეშვეობით, რაც შესაბამისად ართულებს დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებს;
   - საინფორმაციო სისტემები შეიძლება არ იყოს ეფექტური სუბიექტსა და მის დაკავშირებულ მხარეებს შორის ოპერაციებისა და დაუფარავი ნაშთების იდენტიფიკაციის, ან შედეგების შეჯამების თვალსაზრისით;
   - დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები შეიძლება არ განხორციელდეს სტანდარტული საბაზრო ვადებითა და პირობებით;

1. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“.*
2. ასს 330 – *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.*
3. ასს 240 – *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“.*

მაგალითად, დაკავშირებულ მხარეთა ზოგიერთი ოპერაცია შეიძლება განხორციელდეს ყოველგვარი გადახდის გარეშე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

3. ვინაიდან დაკავშირებული მხარეები ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელნი არ არიან, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალი საფუძვლით დადგენილია ფინანსური აღრიცხვისა და განმარტებითი შენიშვნების სპეციფიკური მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების, ოპერაციებისა და ნაშთებისათვის, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა შეძლონ მათი ხასიათისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე ფაქტობრივი ან პოტენციური გავლენის გაგება. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია ამგვარი მოთხოვნები, აუდიტორს ევალება აუდიტის პროცედურების ჩატარება იმ არსებითი უზუსტობის რისკების დასადგენად, შესაფასებლად და მათზე რეაგირებისთვის, რომლებიც წარმოიქმნება იმის გამო, რომ სუბიექტი სათანადოდ არ აღრიცხავს ან განმარტებით შენიშვნებში სათანადოდ არ ასახავს ინფორმაციას დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების, ოპერაციების ან ნაშთების შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით.

4. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია მინიმალური მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, ან საერთოდ არ არის დადგენილი მოთხოვნები, აუდიტორს მაინც სჭირდება სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების საკმარისად შესწავლა, რათა შეძლოს დასკვნის გამოტანა იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგება (თუ მასზე გავლენას ახდენს აღნიშნული ურთიერთობები და ოპერაციები): (იხ. პუნქტი გ1)

   ა) აკმაყოფილებს სამართლიანი წარდგენის პრინციპებს (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში); ან (იხ. პუნქტი გ2)

   ბ) შეცდომაში არ შეიყვანს მომხმარებლებს (შესაბამისობის საფუძვლებისთვის). (იხ. პუნქტი გ3)

5. ამასთან, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესწავლა აუცილებელია იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, არსებობს თუ არა ერთი ან მეტი თაღლითობის რისკფაქ-

ტორი, როგორც ეს ასს 240[4]-ით მოითხოვება, რადგან თაღლითობის ჩადენა უფრო ადვილია დაკავშირებული მხარეების მეშვეობით.

6. აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი, რომ ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა შეიძლება ვერ გამოვლინდეს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ აუდიტი სათანადოდ დაიგეგმა და ჩატარდა ასს-ების მიხედვით[5]. დაკავშირებულ მხარეთა კონტექსტში, აუდიტორის უნარზე, აღმოაჩინოს არსებითი უზუსტობები, თანდაყოლილი შეზღუდვების პოტენციური გავლენა უფრო მეტია შემდეგი მიზეზების გამო:

   - ხელმძღვანელობას შეიძლება არ ჰქონდეს გაცნობიერებული დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ურთიერთობისა და ოპერაციის არსებობა, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი არ არის მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში;
   - დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები შეიძლება ფარული შეთანხმებების, ინფორმაციის დამალვის ან ხელმძღვანელობის მანიპულაციის უფრო მეტ შესაძლებლობებს იძლეოდეს.

7. ამგვარად, ასს 200-ის[6] მოთხოვნების შესაბამისად აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება პროფესიული სკეპტიციზმით განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ამ კონტექსტში, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არგამჟღავნების შესაძლებლობის გათვალისწინებით. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ისეა შემუშავებული, რომ აუდიტორს დაეხმაროს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში და შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის აუდიტის პროცედურების შემუშავებაში.

ძალაში შესვლის თარიღი

8. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

---

4. ასს 240, 25-ე პუნქტი.
5. ასს 200 _ `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად,*~, პუნქტები გ56-გ57.
6. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

მიზნები

9. აუდიტორის მიზნებია:

ა) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების საკმარის დონეზე შესწავლა, მიუხედავად იმისა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია თუ არა დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ მოთხოვნები, რათა შეძლოს:

(i) თაღლითობის ისეთი რისკფაქტორების შეცნობა, თუ ასეთი არსებობს, რომლებიც წარმოიქმნება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შედეგად და აუცილებელია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად; და

(ii) მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნას, რომ ფინანსური ანგარიშგება, თუ მასზე გავლენას ახდენს აღნიშნული ურთიერთობები და ოპერაციები:

ა. აკმაყოფილებს სამართლიანი წარდგენის პრინციპს (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებისთვის); ან

ბ. შეცდომაში არ შეიყვანს მომხმარებლებს (შესაბამისობის საფუძვლებისათვის). (იხ. პუნქტი გ3)

ბ) ამასთან, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ მოთხოვნები _ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები სათანადოდ არის თუ არა გამოვლენილი, აღრიცხული და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიხედვით.

განმარტებები

10. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს შემდეგი მნიშვნელობა აქვთ:

ა) „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით~ შესრულებული ოპერაცია – ოპერაცია, რომელიც ისეთ ვადებში და ისეთი პირობებით ხორციელდება ერთმანეთთან არადაკავშირებულ დაინტერესებულ მყიდველსა და დაინტერესებულ გამყიდველს შო-

რის, რომ ისინი ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად მოქმედებენ თავიანთი საუკეთესო ინტერესებიდან გამომდინარე.

ბ) დაკავშირებული მხარე – მხარე, რომელიც არის: (იხ. პუნქტები გ4-გ7)

(i) დაკავშირებული მხარე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში მოცემული განმარტების თანახმად; ან

(ii) როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი არ არის დაკავშირებულ მხარეთა მოთხოვნები, ან დადგენილია მხოლოდ მინიმალური მოთხოვნები:

ა. ფიზიკური პირი ან სუბიექტი, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს ანგარიშვალდებულ სუბიექტს ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე;

ბ. სხვა სუბიექტი, რომელსაც ანგარიშვალდებული სუბიექტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს, ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე; ან

გ. სხვა სუბიექტი, რომელიც, ანგარიშვალდებულ სუბიექტთან ერთად, საერთო კონტროლს ექვემდებარებაა:

i. საერთო მაკონტროლებელი მესაკუთრეების მეშვეობით;

ii. ახლო ნათესავი მესაკუთრეების მეშვეობით; ან

iii. საერთო უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის მეშვეობით.

თუმცა, საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული სუბიექტები (ეროვნული, რეგიონული ან ადგილობრივი ხელისუფლება) არ მიიჩნევა დაკავშირებულად, თუ ისინი ერთმანეთთან მნიშვნელოვანი ინტენსივობით არ ახორციელებენ მნიშვნელოვან ოპერაციებს, ან ერთმანეთში არ ცვლიან მნიშვნელოვან რესურსებს.

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

11. რისკის შეფასების პროცედურებისა და დაკავშირებული ქმედებების ფარგლებში, რომელთა განხორციელებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 240-ით აუდიტის პროცესში[7], აუდიტორს ევალება მე-12-17 პუნქტებში განსაზღვრული აუდიტის პროცედურების ჩატარება და დაკავშირებული ქმედებების განხორციელება, რათა მოიპოვოს ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად. (იხ. პუნქტი გ8)

სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესწავლა

12. გარიგების გუნდის განსჯა, რაც ასს 315-ითა (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 240-ით მოითხოვება[8], უნდა მოიცავდეს თაღლითობით ან შეცდომით განპირობებული ისეთი არსებითი უზუსტობისადმი ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობიარობის საკითხის განხილვას, რომლიც შეიძლება გამოწვეული იყოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებითა და ოპერაციებით. (იხ. პუნქტები გ9-გ10)

13. აუდიტორმა ხელმძღვანელობა უნდა გამოკითხოს შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

    ა) სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების დასახელება, წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებების ჩათვლით; (იხ. პუნქტები გ11-გ14)

    ბ) სუბიექტსა და აღნიშნულ დაკავშირებულ მხარეებს შორის ურთიერთობების ხასიათი; და

    გ) სუბიექტმა აღნიშნულ დაკავშირებულ მხარეებთან განახორციელა თუ არა რაიმე ოპერაცია მოცემული პერიოდის განმავლობაში და, თუ ასეა, ამ ოპერაციების ხასიათი და მიზანი.

14. აუდიტორმა უნდა გამოკითხოს სუბიექტის ხელმძღვანელობა და სხვა თანამშრომლები და ჩაატაროს რისკის შეფასების სხვა შესაბამისი პროცედურები, რათა შეისწავლოს კონტროლის ის საშუალებები, თუ ასეთი არსებობს, რომლებიც ხელმძღვანელობამ დანერგა იმ მიზნით, რომ უზრუნველყოს: (იხ. პუნქტები გ15-გ20)

7. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-13 პუნქტი, ასს 240, მე-17 პუნქტი.

8. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-17 პუნქტი, ასს 240, მე-16 პუნქტი.

ა) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების დადგენა, აღრიცხვა და მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით;

ბ) დაკავშირებულ მხარეებთან მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და შეთანხმებების განხორციელების ავტორიზაცია და დაამტკიცოს აღნიშნული ოპერაციები და შეთანხმებები; და (იხ. პუნქტი გ21)

გ) ისეთი ოპერაციებისა და შეთანხმებების განხორციელების ავტორიზაცია და დამტკიცება, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს.

ბუღალტრული ჩანაწერების ან დოკუმენტების მიმოხილვის დროს განსაკუთრებული ყურადღების შენარჩუნება დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციასთან მიმართებაში

15. აუდიტის დროს აუდიტორმა სიფხიზლე უნდა შეინარჩუნოს, როდესაც იხილავს ისეთ შეთანხმებებთან ან სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებულ ბუღალტრულ ჩანაწერებს ან დოკუმენტებს, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ისეთ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობაზე, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს. (იხ. პუნქტები გ22-გ23)

კერძოდ, აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს ქვემოთ ჩამოთვლილი დოკუმენტები, რათა გამოავლინოს დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობის ნიშნები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს:

ა) ბანკებისა და იურისტების დასტურის წერილები, რომლებიც მოიპოვა აუდიტის პროცედურების შედეგად;

ბ) აქციონერთა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კრებებისა და სხდომების ოქმები; და

გ) სხვა ისეთი ბუღალტრული ჩანაწერები ან დოკუმენტები, რომელთა შემოწმებასაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.

16. თუ აუდიტორი მე-15 პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტის პროცედურების ან სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას აღმოაჩენს სუბიექტის მიერ განხორციელებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებს, რომლებიც მისი ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი არ არის, აუდი-

ტორმა ხელმძღვანელობა უნდა გამოკითხოს და გაარკვიოს: (იხ. პუნქტები გ24-გ25)

ა) ამ ოპერაციების ხასიათი; და (იხ. პუნქტი გ26)

ბ) მონაწილეობდნენ თუ არა ამ ოპერაციებში დაკავშირებული მხარეები. (იხ. პუნქტი გ27)

დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციის გაზიარება გარიგების გუნდისთვის

17. აუდიტორმა სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების შესახებ მოპოვებული შესაბამისი ინფორმაცია უნდა გაუზიაროს გარიგების გუნდის წევრებს. (იხ. პუნქტი გ28)

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

18. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) მოცემული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების მოთხოვნის შესრულებისას[9], აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები; ამასთან, უნდა განსაზღვროს, აღნიშნული რისკებიდან რომელიმე მნიშვნელოვანი რისკი არის თუ არა. ამ მიზნით, აუდიტორმა მნიშვნელოვანი რისკების წარმომქმნელ ოპერაციებად უნდა მიიჩნიოს გამოვლენილი, დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს.

19. თუ აუდიტორი რისკის შეფასების პროცედურებისა და დაკავშირებული ქმედებების განხორციელებისას თაღლითობის რისკფაქტორებს აღმოაჩენს (მათ შორის, ისეთ გარემოებებს, რომლებიც დაკავშირებულია დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებული მხარის არსებობასთან) დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, აუდიტორმა ამგვარი ინფორმაცია უნდა გაითვალისწინოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის დადგენისას და შეფასებისას ასს 240-ის შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ6 და გ29-გ30)

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება

20. აუდიტორი, შეფასებულ რისკებზე ასს 330-ის მოთხოვნის მიხედვით[10] რეაგირების ფარგლებში, შეიმუშავებს და ჩაატარებს დამა-

9. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 32-ე პუნქტი.

10. ასს 330, პუნქტები მე-5-6.

ტებით აუდიტის პროცედურებს, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად. აღნიშნული აუდიტის პროცედურები მოიცავს 21-24-ე პუნქტებით მოთხოვნილ პროცედურებს. (იხ. პუნქტები გ31-გ34)

დაკავშირებული მხარეების ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების აღმოჩენა, რომლებიც ადრე არ იყო გამოვლენილი ხელმძღვანელობის მიერ ან არ გაუმხილეს აუდიტორს

21. თუ აუდიტორი გამოავლენს შეთანხმებებს ან ინფორმაციას, რომელიც მიანიშნებს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ან ოპერაციების არსებობაზე, რომლებიც ადრე არ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს, მან უნდა განსაზღვროს, არსებული გარემოებები ადასტურებს თუ არა ამგვარი ურთიერთობების ან ოპერაციების არსებობას.

22. როდესაც აუდიტორი აღმოაჩენს დაკავშირებულ მხარეებს ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებს, რომლებიც ადრე არ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს, აუდიტორმა:

ა) სასწრაფოდ უნდა მიაწოდოს შესაბამისი ინფორმაცია გარიგების გუნდის წევრებს; (იხ. პუნქტი გ35)

ბ) როდესაც დაკავშირებულ მხარეთა მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით არის დადგენილი:

(i) ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს ახლად გამოვლენილი დაკავშირებული მხარის ყველა ოპერაციის იდენტიფიკაცია, რათა აუდიტორმა განახორციელოს მათი შემდგომი შეფასება; და

(ii) უნდა გამოარკვიოს, რატომ ვერ მოხერხდა აღნიშნული ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოვლენა, ან მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული კონტროლის სამუალებების მეშვეობით;

გ) უნდა ჩაატაროს შესაფერისი ძირითადი აუდიტის პროცედურები ამგვარ ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან, ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებთან მიმართებით; (იხ. პუნქტი გ36)

დ) ხელახლა უნდა გადასინჯოს რისკი იმისა, რომ შეიძლება არსებობდეს სხვა დაკავშირებული მხარეები ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც ადრე არ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს და, აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები; და

ე) თუ ჩანს, რომ ხელმძღვანელობამ ეს ინფორმაცია განზრახ არ გაამჟღავნა (და, მაშასადამე, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მაჩვენებელია), უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე. (იხ. პუნქტი გ37)

დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების გამოვლენა, რომლებიც სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი არ არის

23. თუ გამოვლინდება დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების არსებობა, რომლებიც სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი არ არის, აუდიტორმა:

ა) უნდა შეამოწმოს ამ ოპერაციების შესაბამისი ხელშეკრულებები ან შეთანხმებები, თუ ასეთი არსებობს და შეაფასოს:

(i) განხორციელებული ოპერაციების კომერციული მიზნის დასაბუთება (ან მისი უქონლობა) მიუთითებს თუ არა, რომ აღნიშნული ოპერაციები განხორციელდა გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების ან აქტივების მითვისების დამალვის მიზნით[11]; (იხ. პუნქტები გ38-გ39)

(ii) განსაზღვროს, მოცემული ოპერაციების პირობები შესაბამისობაშია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ მიცემულ განმარტებებთან; და

(iii) აღნიშნული ოპერაციები სათანადოდ არის თუ არა აღრიცხული და განმარტებით შენიშვნებში ასახული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით; და

ბ) მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ აღნიშნული ოპერაციების განხორციელება სათანადოდ იყო ავტორიზებული და დამტკიცებული. (იხ. პუნქტები გ40-გ41)

11. ასს 240, პუნქტი 33(გ).

მტკიცებები იმის თაობაზე, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები განხორციელდა „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით~ შესრულებული ოპერაციების ანალოგიური პირობებით

24. თუ ხელმძღვანელობა წარმოადგენს მტკიცებას, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული, დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები განხორციელდა `გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით~ შესრულებული ოპერაციების ანალოგიური პირობებით, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, ამ მტკიცებასთან მიმართებაში. (იხ. პუნქტები გ42-გ45)

გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების შეფასება

25. ასს 700-ის (გადასინჯული)[12] შესაბამისად ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბებისას აუდიტორმა უნდა შეაფასოს: (იხ. პუნქტი გ46)

    ა) გამოვლენილი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები სათანადოდ არის თუ არა აღრიცხული და განმარტებით შენიშვნებში ასახული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით; და (იხ. პუნქტი გ47)

    ბ) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების გავლენა:

        (i) ხელს უშლის თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მიერ სამართლიანი წარდგენის პრინციპის დაკმაყოფილებას (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებისთვის); ან

        (ii) ხდება თუ არა ამით ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შემყვანი (შესაბამისობის საფუძვლებისათვის).

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

26. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან უნდა მოიპოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ: (იხ. პუნქტები გ48-გ49)

---

12. ასს 700 (გადასინჯული) – „*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*~, პუნქტები მე-10-15.

ა) მათ აუდიტორს გაუმხილეს დაკავშირებული მხარეების ვინაობა და დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ურთიერთობა და ოპერაცია, რაც მათთვის იყო ცნობილი; და

ბ) მათ სათანადოდ აღრიცხეს და განმარტებით შენიშვნებში ასახეს ამგვარი ურთიერთობები და ოპერაციები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

27. თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი არ მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში[13], აუდიტორმა ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმ მნიშვნელოვან საკითხებზე, რომლებიც სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში წამოიჭრება. (იხ. პუნქტი გ50)

დოკუმენტაცია

28. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ჩართოს გამოვლენილი დაკავშირებული მხარეების დასახელებები და ინფორმაცია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ხასიათის შესახებ[14].

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომელიც ადგენს მინიმალურ მოთხოვნებს დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში
(იხ. მე-4 პუნქტი)

გ1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, რომელიც ადგენს მინიმალურ მოთხოვნებს დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, განმარტავს დაკავშირებული მხარის მნიშვნელობას, მაგრამ აღნიშნული განმარტება გაცილებით უფრო ვიწროა, ვიდრე წინამდებარე სტანდარტის პუნქტში 10(ბ)(ii) მოცემული. ასე, რომ ამ საფუძვლებით გათვალისწინებული მოთხოვნა განმარტებით შენიშვნებში დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების თაობაზე, გავრცელდება გაცი-

13. ასს 260 (გადასინჯული) – „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*“, მე-13 პუნქტი.

14. ასს 230 – „*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

ლებით ნაკლებ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე.

სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები (იხ. პუნქტი 4(ა))

გ2. სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების კონტექსტში[15] დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები შეიძლება ხელს უშლიდეს ფინანსური ანგარიშგებით სამართლიანი წარდგენის მიღწევას, თუ, მაგალითად ამგვარი ურთიერთობებისა და ოპერაციების ეკონომიკური რეალობა შესაბამისად არ არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში. მაგალითად, სამართლიანი წარდგენა ვერ მიიღწევა, თუ სუბიექტის მიერ მაკონტროლებელ აქციონერზე ქონების გაყიდვა საბაზრო ფასზე მაღალ ან დაბალ ფასად აღირიცხა როგორც ოპერაცია, რომელმაც სუბიექტს მოგება ან ზარალი მოუტანა, როდესაც სინამდვილეში ეს ოპერაცია შეიძლება წარმოადგენდეს კაპიტალის შეტანას ან დაბრუნებას, ან დივიდენდების გადახდას.

შესაბამისობის საფუძვლები (იხ. პუნქტი 4(ბ))

გ3. შესაბამისობის საფუძვლების კონტექსტში, იმის დადგენა, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები გამოიწვევს თუ არა ისეთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას, რომელიც შეცდომაში შეიყვანს მომხმარებლებს, როგორც ეს ასს 700-შია (გადასინჯული) განხილული, დამოკიდებულია გარიგების გარკვეულ გარემოებებზე. მაგალითად, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ განმარტებით შენიშვნებში დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების შესახებ ინფორმაცია არ აისახა იმის გამო, რომ ასე მოითხოვებოდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებითა და კანონმდებლობით, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მაინც შეცდომაში შემყვანი იყოს, თუ სუბიექტი თავისი ამონაგების ძალიან მნიშვნელოვან ნაწილს იღებს დაკავშირებულ მხარეებთან შესრულებული ოპერაციებისგან და ეს ფაქტი არ არის განმარტებით შენიშვნებში ასახული. თუმცა, აუდიტორი შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ და წარდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებას ძალიან იშვიათად მიიჩნევს მცდარად, თუ ასს 210[16]-ის მიხედვით აუდიტორი განსაზღვრავს, რომ მოცემული საფუძვლები მისაღებია[17].

15. ასს 200-ის 13(ა)პუნქტში განმარტებულია სამართლიანი წარდგენისა და შესაბამისობის საფუძვლების მნიშვნელობები.

16. ასს 210 – „*აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება*“, პუნქტი 6(ა).

17. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი გ17.

დაკავშირებული მხარის განმარტება (იხ. პუნქტი 10(ბ))

გ4. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალ საფუძველში განხილულია კონტროლისა და მნიშვნელოვანი გავლენის ცნებები. მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული ცნებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლებში შეიძლება სხვადასხვა ტერმინების გამოყენებით იყოს განხილული, ყველა მათგანში, ძირითადად, ახსნილია, რომ:

ა) კონტროლი სუბიექტის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის მართვის უფლებაა, მისი საქმიანობიდან სარგებლის მიღების მიზნით; და

ბ) მნიშვნელოვანი გავლენა (რომლის მოპოვება შესაძლებელია აქციების პაკეტის ფლობის, კანონმდებლობის ან შეთანხმების მეშვეობით) წარმოადგენს სუბიექტის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის თაობაზე გადაწყვეტილებების მიღების პროცესში მონაწილეობის უფლებას, მაგრამ ეს არ არის აღნიშნული პოლიტიკის კონტროლის უფლება.

გ5. შემდეგი ურთიერთობების არსებობა შეიძლება მიანიშნებდეს კონტროლის ან მნიშვნელოვანი გავლენის არსებობას:

ა) სუბიექტში სააქციო კაპიტალში ან სხვა ფინანსური ინტერესის (წილის) ქონა პირდაპირ ან არაპირდაპირ;

ბ) სუბიექტის მიერ სხვა სუბიექტების კაპიტალის ან სხვა ფინანსური ინტერესის პირდაპირ ან არაპირდაპირ ფლობა;

გ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან ზედა დონის ხელმძღვანელობის შემადგენლობაში ყოფნა (ანუ ხელმძღვანელობის ის წევრები, რომელთაც გააჩნიათ სუბიექტის საქმიანობის დაგეგმვის, სტრატეგიული მიმართულებების განსაზღვრისა და სუბიექტის საქმიანობაზე კონტროლის განხორციელების უფლებამოსილება და პასუხისმგებლობა);

დ) ზემოთ მოცემულ (გ) ქვეპუნქტში ნახსენები პირის ახლო ნათესავი;

ე) ზემოთ მოცემულ (გ) ქვეპუნქტში ნახსენებ პირთან მნიშვნელოვანი საქმიანი კავშირების მქონე პირი.

დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებული მხარეები

გ6. დაკავშირებულ მხარეებს, კონტროლისა და მნიშვნელოვანი გავლენის განხორციელების შესაძლებლობის გამო, შეიძლება ისეთი მდგომარეობა ჰქონდეთ, რომ გადამწყვეტი მნიშვნელობის გავლენა იქო-

ნიონ სუბიექტზე ან მის ხელმძღვანელობაზე. აუცილებელია ამგვარი ქცევის გათვალისწინება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას, როგორც ეს გ29-გ30 პუნქტებში უფრო დეტალურად არის ახსნილი.

სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები, როგორც დაკავშირებული მხარეები

გ7. გარკვეულ გარემოებებში სუბიექტის დაკავშირებული მხარე შეიძლება იყოს სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები, რადგან მოცემული სუბიექტი შეიძლება, ფაქტობრივად, აკონტროლებდეს მას, თუნდაც მოცემული სუბიექტი სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტების საკუთარი კაპიტალის მცირე ნაწილს ფლობდეს ან საერთოდ არ ფლობდეს მას.

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები (იხ. მე-11 პუნქტი)

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ8. დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებით, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტის მანდატი, ან ვალდებულებები, რომლებსაც ადგენს სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებისთვის კანონმდებლობა ან რომელიმე უფლებამოსილი ორგანო. აქედან გამომდინარე, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის ვალდებულებები შეიძლება არ შემოიფარგლოს მხოლოდ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებით, არამედ შეიძლება ასევე მოიცავდეს უფრო ფართო პასუხისმგებლობას, მაგალითად რეაგირებას კანონმდებლობისა და სახელმწიფო სექტორის ორგანიზაციების მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნების დარღვევის რისკებზე, რომლებიც განსაზღვრავს სპეციფიკურ მოთხოვნებს დაკავშირებულ მხარეებთან საქმიანობის წარმართვის თაობაზე. გარდა ამისა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს სახელმწიფო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნების გათვალისწინება, რომლებიც ეხება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებს და შეიძლება განსხვავდებოდეს კერძო სექტორისთვის დადგენილი მოთხოვნებისაგან.

სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესწავლა

გარიგების გუნდის წევრებს შორის მსჯელობა (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ9. გარიგების გუნდის წევრებს შორის მსჯელობისას უნდა განიხილებოდეს შემდეგი საკითხები:

- სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათი და მოცულობა (მაგალითად, გამოვლენილი დაკავშირებული მხარეების შესახებ აუდიტორის ჩანაწერების გამოყენებით, რომელთა განახლება ხდება ყოველი აუდიტის შემდეგ);
- ყურადღების გამახვილება აუდიტის პროცესში პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებაზე, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესაძლებლობასთან მიმართებით;
- სუბიექტის გარემოებები ან მდგომარეობა, რომელიც შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ არსებობს დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობები და ოპერაციები, რომლებიც ადრე არ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს (მაგალითად, რთული ორგანიზაციული სტრუქტურა, სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტების გამოყენება გარესაბალანსო ოპერაციებისათვის, ან არასათანადო საინფორმაციო სისტემა);
- ბუღალტრული ჩანაწერები ან დოკუმენტები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობაზე;
- რამდენად დიდ მნიშვნელობას ანიჭებენ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოვლენას, მათ აღრიცხვას სათანადოდ (თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში) და ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის საშუალებების იგნორირებასთან დაკავშირებული რისკები.

გ10. ამასთან, ამგვარი განხილვა, თაღლითობის კონტექსტში, შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე კონკრეტულ საკითხზე მსჯელობას, მაგალითად, როგორ შეიძლება დაკავშირებული მხარეები იყვნენ თაღლითობის მონაწილეები:

- ხელმძღვანელობის კონტროლის ქვეშ მყოფი სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები როგორ შეიძლება გამოიყენოს ხელმძღვანელობამ შემოსავლების მართვაში;
- როგორ შეიძლება განხორციელდეს ოპერაციები სუბიექტსა და ზედა დონის ხელმძღვანელის ცნობილ ბიზნესპარტნიორს შორის ისე, რომ ხელი შეუწყოს მოცემული სუბიექტის აქტივების უკანონოდ მითვისებას.

სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების დადგენა
(იხ. პუნქტი 13(ა))

გ11. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, სუბიექტთან დაკავშირებული მხარეების ვინაობის შესახებ ინფორმაციის ხელმძღვანელობისაგან მიღება ადვილი იქნება, რადგან სუბიექტის საინფორმაციო სისტემები უნდა აღრიცხავდეს, ამუშავდეს და აჯამებდეს დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებსა და ოპერაციებს, რათა სუბიექტმა შეასრულოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ამ ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვასა და განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნებას. ამიტომ, სავარაუდოდ, ხელმძღვანელობას ექნება დაკავშირებული მხარეების სრულყოფილი სია, ისევე როგორც ინფორმაცია წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებების შესახებ. განმეორებითი გარიგებების შემთხვევაში, გამოკითხვების ჩატარებით შესაძლებელი ხდება ხელმძღვანელობის მიერ წინა პერიოდების აუდიტის დროს მიწოდებული ინფორმაციის შედარება დაკავშირებული მხარეების შესახებ აუდიტორის ჩანაწერებთან.

გ12. თუმცა, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში დადგენილი არ არის მოთხოვნები, სუბიექტს შეიძლება არ გააჩნდეს ამგვარი საინფორმაციო სისტემა. ასეთ ვითარებაში, შესაძლებელია, ხელმძღვანელობამ არ იცოდეს ამ მხარეების არსებობის შესახებ. მიუხედავად ამისა, მე-13 პუნქტში მოცემული მოთხოვნა გამოკითხვის ჩატარებაზე მაინც ძალაში რჩება, რადგან ხელმძღვანელობამ შეიძლება იცოდეს ის მხარეები, რომლებიც აკმაყოფილებენ წინამდებარე ასსში მოცემულ დაკავშირებული მხარის განმარტებას. თუმცა, ასეთ შემთხვევაში, სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობის თაობაზე აუდიტორის გამოკითხვები, სავარაუდოდ, აუდიტორის მიერ ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად ჩასატარებელი

რისკის შეფასების პროცედურების ნაწილი გახდება, რომლებიც განკუთვნილია ინფორმაციის მოსაპოვებლად სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურის, საკუთრების, მართვისა და მისი ბიზნეს-მოდელის შესახებ:

კონკრეტულად, საერთო კონტროლის პირობებში უფრო მეტად მოსალოდნელია, რომ ხელმძღვანელობას ეცოდინება მსგავსი ურთიერთობების შესახებ, თუ ისინი ეკონომიკურად მნიშვნელოვანია სუბიექტისათვის. მაშასადამე, აუდიტორის გამოკითხვები, სავარაუდოდ, უფრო ეფექტური იქნება, თუ გამოკითხვებში აქცენტი გაკეთდება იმის გარკვევაზე, დაკავშირებული მხარეები არიან თუ არა ის მხარეები, რომლებთანაც სუბიექტი მნიშვნელოვან ოპერაციებს ახორციელებს ან მნიშვნელოვანი ოდენობის საზიარო რესურსები გააჩნიათ.

გ13. ჯგუფის აუდიტის კონტექსტში ასს 600-ით მოითხოვება, რომ საწარმოთა ჯგუფის გარიგების გუნდმა თითოეული კომპონენტის აუდიტორს მიაწოდოს ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილი დაკავშირებული მხარეების სია და ასევე სხვა დაკავშირებული მხარეების სია, რომელთა არსებობის შესახებ ინფორმაციას ფლობს გარიგების გუნდი[18]. როდესაც სუბიექტი ჯგუფის შემადგენელი კომპონენტია, ეს ინფორმაცია სასარგებლო საფუძველს ქმნის აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის გამოკითხვის ჩასატარებლად, სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობის თაობაზე.

გ14. აუდიტორმა სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობის თაობაზე შეიძლება გარკვეული ინფორმაცია მიიღოს აგრეთვე ხელმძღვანელობის გამოკითხვის მეშვეობით ფირმის გარიგებაზე დათანხმების ან გარიგების გაგრძელების პროცედურების ფარგლებში.

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული სუბიექტის კონტროლის საშუალებები
(იხ. მე-14 პუნქტი)

გ15. სუბიექტის სხვა თანამშრომლებმაც, სავარაუდოდ, შეიძლება იცოდნენ სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების და ამგვარ ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული სუბიექტის კონტროლის საშუალებების შესახებ. აღნიშნული თანამშრომლები შეიძლება იყვნენ შემდეგი პირები, თუ ისინი არ არიან ხელმძღვანელობის შემადგენლობაში:

18. ასს 600 - `*სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით),*~ პუნქტი 40(ე).

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები;
- თანამშრომლები, რომლებსაც შეუძლიათ ისეთი ოპერაციების ინიცირება, განხორციელება ან აღრიცხვა, რომლებიც მნიშვნელოვანიც არის და ამავე დროს არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, ასევე პირები, რომლებიც ამ თანამშრომლების ზედამხედველობას და მონიტორინგს ახორციელებენ;
- შიდა აუდიტორები;
- სუბიექტის იურისტები; და
- ეთიკის დაცვის საკითხებზე პასუხისმგებელი უფროსი თანამშრომელი ან ანალოგიური უფლებამოსილების მქონე პირი.

გ16. აუდიტი ხორციელდება გარკვეული წინაპირობის საფუძველზე, რაც იმაში მდგომარეობს, რომ ხელმძღვანელობამ და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა იციან და აღიარებენ თავიანთ პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის მის სამართლიან წარდგენაზე (როდესაც შესაფერისია), ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუცილებელად მიიჩნევენ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას[19]. შესაბამისად, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად აუცილებელია, რომ ხელმძღვანელობამ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, შეიმუშაოს, დანერგოს და განახორციელოს სათანადო კონტროლი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე ისე, რომ აღნიშნულის აღრიცხვა და განმარტებებში ასახვა განხორციელდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, მათი საზედამხედველო ფუნქციიდან გამომდინარე, ახორციელებენ მონიტორინგს, თუ როგორ ასრულებს ხელმძღვანელობა დაკისრებულ პასუხისმგებლობას ამგვარ კონტროლთან მიმართებაში. მიუხედავად დაკავშირებული მხარეებისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით დადგენილი მოთ-

19. ასს 200, პუნქტი გ4.

ხოვნებისა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, მათი საზედამხედველო ფუნქციიდან გამომდინარე, ხელმძღვანელობისაგან მოიპოვებენ ინფორმაციას, რაც მათ სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათისა და კომერციული არსის გაგების საშუალებას აძლევს.

გ17. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მოთხოვნის შესრულებისას, რომლის თანახმად აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს კონტროლის გარემო[20], აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გავლენის შესუსტებისათვის შესაფერისი კონტროლის გარემოს მახასიათებლები, როგორიცაა:

- სუბიექტის შიდა ეთიკის კოდექსი (რომლის შესახებ ინფორმაცია მიეწოდება თანამშრომლებს და უზრუნველყოფილია მისი მოთხოვნების დაცვა), რომლის მიხედვითაც ხორციელდება ისეთი გარემოებების მართვა, როდესაც სუბიექტს შეუძლია დაკავშირებულ მხარეთა გარკვეული ტიპის ოპერაციების განხორციელება;

- პოლიტიკისა და პროცედურების არსებობა, რომლებიც იმისთვისა გამიზნული, რომ ღიად და დროულად მოხდეს დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებში ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინტერესების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება;

- სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების იდენტიფიცირების, აღრიცხვის, შეჯამებისა და მათ შესახებ შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებაზე პასუხისმგებლობების დაკისრება გარკვეული პირებისთვის;

- სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის პრაქტიკის ჩარჩოებს მიღმა განხორციელებული, დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის დროული გამჟღავნება და მსჯელობა ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ, მათ შორის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა სათანადოდ შეამოწმეს თუ არა ამგვარი ოპერაციების ეკონომიკური დასაბუთება (მაგალითად, გარე პროფესიონალი კონსულტანტებისგან რეკომენდაციების მოძიების მეშვეობით);

20. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 21-ე პუნქტი.

- დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების დამტკიცების პროცედურის ნათელი სახელმძღვანელო პრინციპები, ფაქტობრივი ან სავარაუდო ინტერესთა კონფლიქტის გათვალისწინებით, მაგალითად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქვეკომიტეტის მიერ, რომელიც დაკომპლექტებულია ხელმძღვანელობისაგან დამოუკიდებელი პირებით;
- შიდა აუდიტორების მიერ პერიოდული მიმოხილვის ჩატარება, საჭიროების შემთხვევაში;
- ხელმძღვანელობის მიერ პროფილაქტიკური ღონისძიებების გატარება დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის ასახვის საკითხთან დაკავშირებით, მაგალითად რეკომენდაციების მიღებით აუდიტორისგან ან გარე იურისტისგან;
- შესაბამის შემთხვევებში გარე უფლებამოსილი ორგანოებისთვის ინფორმირების პოლიტიკისა და პროცედურების არსებობა.

გ18. ზოგიერთ სუბიექტში დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე დაწესებული კონტროლის საშუალებები შეიძლება არ იყოს სრულყოფილი, ან საერთოდ არ არსებობდეს მრავალი მიზეზის გამო, მაგალითად:

- ხელმძღვანელობა შეიძლება ნაკლებ მნიშვნელობას ანიჭებს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების იდენტიფიცირებისა და მათ შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნების საკითხს;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ახორციელებენ სათანადო ზედამხედველობას;
- ამგვარი კონტროლის საშუალებების გამიზნულად უგულებელყოფა, რადგან დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებით შეიძლება გამოჩნდეს ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც ხელმძღვანელობა მგრძნობიარე ინფორმაციად მიიჩნევს, მაგალითად ხელმძღვანელობის ოჯახის წევრების მონაწილეობით განხორციელებული ოპერაციების არსებობა;
- ხელმძღვანელობას სათანადოდ არ ესმის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებით დადგენილი მოთხოვნები;

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში არ არსებობს მოთხოვნები დაკავშირებული მხარეებთან მიმართებაში.

როდესაც ამგვარი კონტროლის საშუალებები არაეფექტურია ან არ არსებობს, აუდიტორმა შეიძლება ვერ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორმა, ასს 705 (გადასინჯული)[21]-ის შესაბამისად, უნდა გაითვალისწინოს აღნიშნულის ზეგავლენა აუდიტზე, მათ შორის აუდიტორის დასკვნაში შესაფერისი მოსაზრების გამოხატვით.

გ19. გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება ხშირად მოიცავს ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის ისეთი საშუალებების უგულებელყოფას,[22] რომელიც სხვა მხრივ ჩანს, რომ ეფექტიანად მუშაობს. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის უგულებელყოფის რისკი უფრო მაღალია, როდესაც ხელმძღვანელობის ურთიერთობები მხარეებთან, ვისთანაც სუბიექტი ახორციელებს საქმიანობას, მოიცავს მათი მხრიდან კონტროლის ან მნიშვნელოვანი გავლენის უფლებას, რადგან, აღნიშნული ურთიერთობების გამო, ხელმძღვანელობას შეიძლება უფრო მეტი სტიმული და შესაძლებლობები მიეცეს თაღლითობის ჩადენისათვის. მაგალითად, ხელმძღვანელობის ფინანსური ინტერესი გარკვეულ დაკავშირებულ მხარეებთან შეიძლება ხელმძღვანელობას კონტროლის უგულებელყოფის სტიმულს აძლევდეს შემდეგნაირად: (ა) სუბიექტს მიუთითებენ ოპერაციის განხორციელებას საკუთარი ინტერესების საწინააღმდეგოდ, აღნიშნული მხარეების სასარგებლოდ, ან (ბ) მსგავს მხარეებთან საიდუმლო შეთანხმების დადებით ან მათი გაკონტროლებით. შესაძლო თაღლითობის მაგალითებია:

- დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციების ფიქტიური პირობების შექმნა, რათა არასწორად წარმოადგინოს აღნიშნული ოპერაციების კომერციული მიზანი/დასაბუთება;
- ხელმძღვანელობისაგან, ან ხელმძღვანელობის ან სხვების სასარგებლოდ აქტივების მაქინაციური გზით გადაცემის ორგანიზება საბაზრო ღირებულებაზე მნიშვნელოვნად მაღალი ან დაბალი ფასით;

21. ასს 705 (გადასინჯული) - `*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში.*~

22. ასს 240, 32-ე პუნქტი და პუნქტი გ4.

- რთული გარიგებების დადება დაკავშირებულ მხარეებთან, როგორიცაა, მაგალითად სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები, რომლებიც ისეა ორგანიზებული, რომ არასწორად წარმოადგინოს სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობა ან ფინანსური შედეგები.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ20. მცირე სუბიექტებში კონტროლის პროცედურები, სავარაუდოდ, შედარებით ნაკლებად ოფიციალურია და მცირე სუბიექტებს შეიძლება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან მიმართებაში არ გააჩნდეთ დოკუმენტირებული პროცესები. მესაკუთრე-მმართველმა შეიძლება დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი რისკები ნაწილობრივ შეარბილოს, ან პოტენციურად გაზარდოს ოპერაციების ყველა ძირითად ასპექტში აქტიური ჩარევით. ამგვარი სუბიექტების შემთხვევაში, აუდიტორმა დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები და მათზე დაწესებული კონტროლის პროცედურები შეიძლება შეისწავლოს ხელმძღვანელობის გამოკითხვით, სხვა პროცედურების ჩატარებასთან ერთად, როგორიცაა, მაგალითად დაკვირვება ხელმძღვანელობის საზედამხედველო და მიმოხილვის ფუნქციების შესრულებაზე, ან ხელმისაწვდომი შესაბამისი დოკუმენტაციის შემოწმება.

მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და შეთანხმებების განხორციელების ავტორიზაცია და დამტკიცება (იხ. პუნქტი 14(ბ))

გ21. ავტორიზაცია მოიცავს შესაბამისი უფლებამოსილების მქონე მხარის ან მხარეების მიერ (იქნება ეს ხელმძღვანელობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები თუ სუბიექტის აქციონერები) სუბიექტისათვის კონკრეტული ოპერაციების განხორციელების ნებართვის მიცემას წინასწარგანსაზღვრული კრიტერიუმების (იმის მიუხედავად, ამ კრიტერიუმებთან დაკავშირებულია თუ არა განსჯა) მიხედვით. დამტკიცება მოიცავს აღნიშნული მხარეების მიერ სუბიექტის მიერ განხორციელებული იმ ოპერაციების აღიარებას, რომლებმაც დააკმაყოფილა ის კრიტერიუმები, რომელთა საფუძველზეც მოხდა ოპერაციის ავტორიზაცია. ქვემოთ განხილულია კონტროლის საშუალებების მაგალითები, რომლებიც სუბიექტმა შეიძლება დანერგოს მნიშვნელოვანი ოპერაციების ავტორიზებისა და დამტკიცებისთვის, ასევე ისეთი შეთანხმებების ავტორიზებისა და დამტკიცებისთვის, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს:

- იმ კონტროლის საშუალებების განხორციელებაზე მონიტორნგი, რომლის მიზანია ისეთი ოპერაციებისა და შეთანხმებების გამოვლენა, რომლებიც საჭიროებს ავტორიზაციასა და დამტკიცებას;
- ამგვარი ოპერაციებისა და შეთანხმებების ვადებისა და პირობების დამტკიცება ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ან, საჭიროების შემთხვევაში, აქციონერების მიერ.

ბუღალტრული ჩანაწერების ან დოკუმენტების მიმოხილვის დროს განსაკუთრებული ყურადღების შენარჩუნება დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციასთან მიმართებაში

ბუღალტრული ჩანაწერები ან დოკუმენტები, რომლებიც შეიძლება შეამოწმოს აუდიტორმა (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ22. აუდიტის დროს აუდიტორმა შეიძლება შეისწავლოს ის ბუღალტრული ჩანაწერები ან დოკუმენტები, საიდანაც შეიძლება ინფორმაციის მიღება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესახებ, მაგალითად:

- აუდიტორის მიერ მოპოვებული მესამე მხარის დასტური (ბანკის ან იურისტის დასტურის წერილებთან ერთად);
- სუბიექტის საგადასახადო დეკლარაციები;
- აქციონერთა რეესტრი, სუბიექტის ძირითადი აქციონერების დასადგენად;
- სუბიექტის მიერ მარეგულირებელი ორგანოებისათვის მიწოდებული ინფორმაცია;
- ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების განაცხადები ინტერესთა კონფლიქტის არსებობის შესახებ;
- სუბიექტისა და მისი საპენსიო პროგრამების ინვესტიციების ბუღალტრული ჩანაწერები;
- ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან დადებული ხელშეკრულებები და შეთანხმებები;
- მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებები და შეთანხმებები, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს;
- ცალკეული ანგარიშ-ფაქტურები და სუბიექტის მიმოწერის მასალები პროფესიონალ კონსულტანტებთან;
- სუბიექტის მიერ შეძენილი სიცოცხლის დაზღვევის პოლისები;

- მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებები, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდში ხელახლა შეთანხმდა მოლაპარაკებების გზით;
- შიდა აუდიტის განყოფილების ანგარიშები;
- დოკუმენტები, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის მიერ ფასიანი ქაღალდების მარეგულირებელი ორგანოსთვის წარდგენილ საბუთებთან (მაგალითად, ემისიის პროსპექტები).

შეთანხმებები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ისეთ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობაზე, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ23. შეთანხმება მოიცავს სუბიექტსა და ერთ ან მეტ მხარესთან ოფიციალურ ან არაოფიციალურ შეთანხმებას ისეთი მიზნებისათვის, როგორიცაა:

- საქმიანი ურთიერთობის დამყარება შესაბამისი სტრუქტურების შექმნით;
- გარკვეული ტიპის ოპერაციების შესრულება კონკრეტული ვადებითა და პირობებით;
- გამიზნული მომსახურების გაწევა ან ფინანსური დახმარების უზრუნველყოფა;
- ქვემოთ განხილულია შეთანხმებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ისეთ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს:
- მონაწილეობა სხვა მხარეებთან იურიდიული პირის სტატუსის არმქონე ამხანაგობებში;
- გარკვეული მხარეებისათვის მომსახურების გაწევის შეთანხმებები ისეთ ვადებსა და ისეთი პირობებით, რომლებიც სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ჩარჩოებს სცილდება;
- გარანტიები და ურთიერთობები გარანტიის გამცემ მხარეებთან.

მნიშვნელოვანი ოპერაციების გამოვლენა, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ24. დამატებითი ინფორმაციის მოპოვება იმ ოპერაციებზე, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, აუდიტორს საშუალებას აძლევს, შეაფასოს არსებობს თუ არა თაღლითობის რისკფაქტორები, ხოლო, როდესაც ფინანსური ანგა-

რიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებით - არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში.

გ25. ქვემოთ განხილულია ისეთი ოპერაციების მაგალითები, რომლებიც არ არის სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი:

- კაპიტალთან დაკავშირებული რთული ოპერაციები, როგორიცაა, მაგალითად კორპორაციული რესტრუქტურიზაცია ან სხვა სუბიექტების შეძენა;
- ოფშორულ სუბიექტებთან (რომლებიც დაფუძნებული არიან ისეთ იურისდიქციაში, სადაც არასაკმარისად არის დამუშავებული კორპორაციული კანონმდებლობა) განხორციელებული ოპერაციები;
- სუბიექტის მიერ შენობების იჯარით გაცემა, ან მმართველობითი ხასიათის მომსახურების გაწევა სხვა სუბიექტისთვის ყოველგვარი ანგარიშსწორების გარეშე;
- გაყიდვის ოპერაციები უჩვეულოდ დიდი ფასდაკლებით ან გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნებით;
- ცირკულარული შეთანხმებით განხორციელებული ოპერაციები, მაგალითად გაყიდვები უკუშესყიდვის ვალდებულებით;
- ისეთი ხელშეკრულების ფარგლებში განხორციელებული ოპერაციები, რომელთა პირობები ხელშეკრულების ვადის გასვლამდე იცვლება.

იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციების ხასიათის შესწავლა, რომლებიც არ არის სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი
(იხ. პუნქტი 16(ა))

გ26. გამოკითხვა იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციების თაობაზე, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, მოიცავს ამ ოპერაციების კომერციული მიზნის დასაბუთებისა და მათი შესრულების ვადებისა და პირობების შესწავლას.

იმის დადგენა, მონაწილეობენ თუ არა დაკავშირებული მხარეები ამ ოპერაციებში (იხ. პუნქტი 16(ბ))

გ27. დაკავშირებული მხარე მნიშვნელოვანი ოპერაციის განხორციელებაში, რომელიც არ არის სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი, შეიძლება მონაწილეობდეს არა მხოლოდ როგორც ოპერაციაში მონაწილე მხარის მიერ ოპერაციაზე პირდაპირი ზემოქმედებით, არამედ შუამავალი რგოლის მეშვეობით ოპერაციაზე

არაპირდაპირი გავლენის მოხდენით. ამგვარი ზემოქმედება შეიძლება მიანიშნებდეს თაღლითობის რისკფაქტორის არსებობაზე.

დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციის გაზიარება გარიგების გუნდისთვის (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ28. დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება გაზიარებულ იქნეს გარიგების გუნდისთვის, მოიცავს, მაგალითად:

- სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობას;
- დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათს;
- დაკავშირებულ მხარეთა იმ მნიშვნელოვან ან რთულ ურთიერთობებს ან ოპერაციებს, რომლებიც შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად. კერძოდ, ოპერაციები, რომელშიც ფინანსურ მონაწილეობას იღებდნენ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები.

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკფაქტორები (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ29. ხელმძღვანელობაში ერთი პირის ან ადამიანთა მცირე ჯგუფის დომინანტობა მაკომპენსირებელი კონტროლის გარეშე, წარმოადგენს რისკის ფაქტორს[23]. დაკავშირებული მხარის მიერ დომინანტური გავლენის განხორციელების მაგალითებია:

- დაკავშირებულმა მხარემ ვეტო დაადო ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ მიღებულ მნიშვნელოვან ბიზნესგადაწყვეტილებას;
- მნიშვნელოვან ოპერაციებს საბოლოოდ ამტკიცებს დაკავშირებული მხარე;
- ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის არავითარი ან მცირე აზრთა სხვადასხვაობა არსებობს დაკავშირებული მხარის მიერ ინიცირებულ კომერციულ წინადადებებთან დაკავშირებით;
- დაკავშირებული მხარის (ან დაკავშირებული მხარის ახლო ნათესავის) მონაწილეობით განხორციელებული ოპერაციების დამოუკიდებლად განხილვა ან დამტკიცება იშვიათად ხდება.

23. ასს 240, 1-ლი დანართი.

ზოგჯერ დომინანტური გავლენა შეიძლება იმ შემთხვევაშიც არსებობდეს, თუ დაკავშირებული მხარე მოცემული სუბიექტის დაფუძნებაში წამყვან როლს ასრულებდა და განაგრძობს წამყვანი როლის შესრულებას სუბიექტის მართვაში.

გ30. სხვა რისკის ფაქტორებთან დაკავშირებით, დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებული მხარეების არსებობა შეიძლება მიანიშნებდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკების არსებობაზე. მაგალითად:

- ზედა დონის ხელმძღვანელი პირების ან პროფესიონალი კონსულტანტების უჩვეულოდ ხშირი ცვლა შეიძლება მიანიშნებდეს არაეთიკურ ან თაღლითურ სამეწარმეო პრაქტიკაზე, რომელიც დაკავშირებული მხარის მიზნებს ემსახურება.
- ბიზნესის შუამავალი რგოლის გამოყენება მნიშვნელოვანი ოპერაციებისათვის, რომელთა კომერციული მიზნის ნათელი დასაბუთება არ არსებობს, შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ დაკავშირებულ მხარეს დაინტერესება გააჩნია ამგვარ ოპერაციებში, მსგავსი შუამავალი რგოლების თაღლითური მიზნებისთვის კონტროლის მეშვეობით;
- დაკავშირებული მხარის სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევაში ან მნიშვნელოვანი შეფასებების განსაზღვრაში მეტისმეტად აქტიური მონაწილეობის ან დაინტერესების მტკიცებულება შეიძლება მიანიშნებდეს გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შესაძლებლობაზე.

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება
(იხ. მე-20 პუნქტი)

გ31. იმ აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც შეიძლება შეარჩიოს აუდიტორმა დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის, დამოკიდებულია ამ რისკების ხასიათსა და სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებზე[24].

24. აუდიტის პროცედურების ხასიათთან, ვადებთან და მოცულობასთან დაკავშირებით დამატებითი მითითებები მოცემულია ასს 330-ში. ასს 240 ადგენს მოთხოვნებს და შეიცავს მითითებებს აუდიტორის მიერ შეფასებულ, თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე შესაბამისი რეაგირების შესახებ.

გ32. ქვემოთ განხილულია ძირითადი აუდიტის პროცედურების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა ჩაატაროს, როდესაც შეაფასებს მნიშვნელოვან რისკს იმისა, რომ ხელმძღვანელობამ შესაბამისად არ აღრიცხა ან არ ასახა განმარტებით შენიშვნებში დაკავშირებულ მხარეთა კონკრეტული ოპერაციები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით (თაღლითობის თუ შეცდომის გამო):

- ამ ოპერაციების სპეციფიკური ასპექტების ისეთი შუამავალი რგოლების მიერ დადასტურება ან ისეთ შუამავალ რგოლებთან განხილვა, როგორიცაა ბანკები, იურიდიული ფირმები, გარანტიის გამცემები ან რწმუნებულები, როდესაც ამის გაკეთება შესაძლებელია პრაქტიკული თვალსაზრისით და არ იკრძალება კანონმდებლობით, ან ეთიკის წესებით;

- დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების მიზნის, პირობებისა და თანხების დადასტურება (ეს აუდიტის პროცედურა შეიძლება ნაკლებად ეფექტური იყოს, როდესაც აუდიტორს მიაჩნია, რომ სუბიექტი, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს დაკავშირებული მხარეების მიერ აუდიტორისთვის გაცემულ პასუხებზე);

- საჭიროების შემთხვევაში, დაკავშირებული მხარეების ფინანსური ანგარიშგების ან სხვა შესაბამისი ინფორმაციის, თუ ასეთი ხელმისაწვდომია, გაცნობა დაკავშირებული მხარეების ბუღალტრულ ჩანაწერებში ასახული ოპერაციების აღრიცხვაზე მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

გ33. თუ აუდიტორი შეაფასებს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკს, რაც წარმოიქმნა დაკავშირებული მხარის დომინანტური გავლენის შედეგად, აუდიტორმა, ასს 240-ში მოცემული ზოგადი მოთხოვნების შესრულების გარდა, შეიძლება ჩაატაროს შემდეგი აუდიტის პროცედურები, რათა შეისწავლოს ის საქმიანი ურთიერთობა, რომელიც ამგვარ დაკავშირებულ მხარეს შეიძლება ჰქონდეს, პირდაპირ ან არა პირდაპირ, სუბიექტთან და განსაზღვროს შემდგომი, სათანადო დამატებითი ძირითადი აუდიტის პროცედურები:

- ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა და მათთან მსჯელობა;

- დაკავშირებული მხარის გამოკითხვა;

- დაკავშირებულ მხარესთან დადებული მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებების ინსპექტირება;

- შესაბამისი საცნობარო ხასიათის ინფორმაციის მოკვლევა, მაგალითად ინტერნეტის ან სპეციფიკური გარე კომერციული საინფორმაციო მონაცემთა ბაზების მეშვეობით;
- გამოვლენილი დარღვევების შესახებ თანამშრომელთა მიერ გარე სათანადო ორგანოებისთვის წარდგენილი ანგარიშების განხილვა, თუ ინახება ეს ანგარიშები.

გ34. აუდიტორის მიერ ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურების შედეგების მიხედვით, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული სუბიექტის შიდა კონტროლის პროცედურების ტესტირების გარეშე. თუმცა, ზოგიერთ გარემოებაში, შეიძლება ვერ მოხერხდეს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მხოლოდ ძირითადი აუდიტის პროცედურების მეშვეობით. მაგალითად, როდესაც მოცემულ სუბიექტსა და მის კომპონენტებს შორის შიდაჯგუფური ოპერაციები მრავალრიცხოვანია და აღნიშნულ ოპერაციებთან დაკავშირებული ინფორმაციის მნიშვნელოვანი ნაწილის ინიცირება, ჩაწერა, დამუშავება ან ანგარიშგება ელექტრონულად ხდება ინტეგრირებული სისტემით, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ შეუძლებელია ეფექტური ძირითადი აუდიტის პროცედურების შემუშავება, რომლებიც იზოლირებულად შესაძლებელს გახდის აღნიშნულ ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირებას. ასეთ შემთხვევაში, იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეასრულოს ასს 330-ის მოთხოვნები, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების თაობაზე კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ[25], მას ევალება სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვის სისრულისა და სისწორის უზრუნველყოფისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურების ტესტირება.

დაკავშირებული მხარეების ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების აღმოჩენა, რომლებიც ადრე არ იყო გამოვლენილი ხელმძღვანელობის მიერ ან არ გაუმხილეს აუდიტორს

25. ასს 330, პუნქტი 8(ბ).

ახლად აღმოჩენილი დაკავშირებული მხარეების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება გარიგების გუნდისთვის (იხ. პუნქტი 22(ა))

გ35. გარიგების გუნდისთვის ახლად აღმოჩენილი დაკავშირებული მხარეების შესახებ ინფორმაციის სწრაფად მიწოდება მათ დაეხმარება იმის დადგენაში, აღნიშნული ინფორმაცია მოახდენს თუ არა გავლენას უკვე ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურების შედეგებსა და ამ შედეგების საფუძველზე გამოტანილ დასკვნებზე და აუცილებელი იქნება თუ არა არსებითი უზუსტობის რისკების ხელახლა შეფასება.

ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებთან დაკავშირებული ძირითადი პროცედურები (იხ. პუნქტი 22(გ))

გ36. აუდიტორმა ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებთან მიმართებით შეიძლება ჩაატაროს შემდეგი ძირითადი აუდიტის პროცედურები:

- ახლად გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობების შესახებ სუბიექტის, მათ შორის, მისი გარე მხარეების გამოკითხვა (სადაც შესაფერისია და აკრძალული არ არის კანონმდებლობით ან ეთიკის წესებით), რომლებმაც, აუდიტორის აზრით, კარგად ინფორმირებულები არიან სუბიექტისა და მისი საქმიანობის შესახებ, როგორიცაა, მაგალითად იურისტი, ძირითადი აგენტები/რწმუნებულები, ძირითადი წარმომადგენლები, კონსულტანტები, გარანტიის გამცემები ან სხვა ანალოგიური საქმიანი პარტნიორები;
- ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებული ოპერაციების ბუღალტრული ჩანაწერების ანალიზის ჩატარება. მსგავსი ანალიზის ჩატარებას შეიძლება ხელი შეუწყოს კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებამ;
- ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებული ოპერაციების ვადებისა და პირობების შემოწმება და იმის შეფასება, აღნიშნული ოპერაციები არის თუ არა აღრიცხული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად და განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაცია არის თუ არა ადეკვატური.

ხელმძღვანელობის მიერ ინფორმაციის გამიზნულად არგამჟღავნება (იხ. პუნქტი 22(ე))

გ37. ასს 240-ის მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის პასუხისმგებლობას თაღლითობასთან დაკავშირებით, იმ შემთხვევაში უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა, როდესაც ჩანს, რომ ხელმძღვანელობა გამიზნულად არ უმჟღავნებს აუდიტორს დაკავშირებულ მხარეთა ვინაობას, ან დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებს. აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, აუცილებელია თუ არა აუდიტორის გამოკითხვებზე ხელმძღვანელობის პასუხებისა და ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილში მოცემული ინფორმაციის საიმედოობის ხელახლა შეფასება.

დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების გამოვლენა, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების კომერციული მიზნის დასაბუთების შეფასება (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ38. დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციის კომერციული მიზნის დასაბუთების შეფასებისას, რომელიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები:

- მოცემული ოპერაცია:
  - მეტისმეტად რთულია თუ არა (მაგალითად, მასში შეიძლება მონაწილეობდეს კონსოლიდირებული ჯგუფის ფარგლებში მრავალი დაკავშირებული მხარე);
  - განხორციელდა თუ არა უჩვეულო პირობებით, როგორიცაა უჩვეულო ფასები, საპროცენტო განაკვეთები, გარანტიები და გადახდის პირობები;
  - ნათელი არის თუ არა მისი განხორციელების კომერციული მიზანი;
  - მასში მონაწილეობენ თუ არა დაკავშირებული მხარეები, რომლებიც ადრე არ იყო გამოვლენილი;
  - დამუშავდა თუ არა არასტანდარტული მეთოდით.
- ხელმძღვანელობამ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან განიხილა თუ არა ამ ოპერაციის ხასიათი და აღრიცხვის მეთოდი;

- ხელმძღვანელობა უფრო მეტ აქცენტს აკეთებს კონკრეტულ სააღრიცხვო მიდგომაზე, თუ შესაბამისად ითვალისწინებს მოცემული ოპერაციის ეკონომიკურ შინაარსს.

როდესაც ხელმძღვანელობის განმარტებები არსებითად შეუთავსებელია დაკავშირებულ მხარესთან შესრულებული ოპერაციის პირობებთან, აუდიტორს ასს 500[26]-ის შესაბამისად მოეთხოვება, რომ გაითვალისწინოს ხელმძღვანელობის მიერ მიცემული განმარტებებისა და სხვა მნიშვნელოვან საკითხებზე ხელმძღვანელობის მიერ წერილობით წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობა.

გ39. აუდიტორმა ამგვარი ოპერაციის კომერციული მიზანი/არსი ასევე შეიძლება შეისწავლოს დაკავშირებული მხარის პოზიციიდან, რადგან ეს შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს მოცემული ოპერაციის ეკონომიკური რეალობისა და მისი განხორციელების მიზეზის უკეთ გაგებაში. დაკავშირებულ მხარესთან განხორციელებული ოპერაციის კომერციული არსი, რომელიც მისი საქმიანობის ხასიათთან შეუთავსებელია, შეიძლება თაღლითობის რისკფაქტორებს განეკუთვნებოდეს.

დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების ავტორიზაცია და დამტკიცება (იხ. პუნქტი 23(ბ))

გ40. ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ან, როდესაც შესაფერისია, აქციონერების მიერ დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი მნიშვნელოვანი ოპერაციების ავტორიზაცია და დამტკიცება, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, შეიძლება აუდიტორს უზრუნველყოფდეს აუდიტის მტკიცებულებებით იმის თაობაზე, რომ ეს ოპერაციები სუბიექტში სათანადოდ იყო განხილული შესაბამის დონეზე და მათი ვადები და პირობები შესაბამისად აისახა ფინანსურ ანგარიშგებაში. მეორე მხრივ, ამგვარი ოპერაციების არსებობა, რომლებმაც არ გაიარა სათანადო ავტორიზაციისა და დამტკიცების პროცედურა ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან მსჯელობის საფუძველზე, იმ შემთხვევაში, როდესაც ოპერაციის განხორციელების მიზანს არ გააჩნია რაციონალური ახსნა, შეიძლება მიანიშნებდეს თაღლითობის ან შეცდომით გამოწვეულ უზუსტობის რისკებზე. ასეთ ვითარებაში აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს მსგავსი ხასიათის სხვა ოპერაციებთან მიმართებაში განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენა. თუმცა, ავტორიზაციისა

26. ასს 500 - `*აუდიტის მტკიცებულება,*~ მე-11 პუნქტი.

და დამტკიცების პროცედურა, თავისთავად, შეიძლება საკმარისი არ იყოს დასკვნის გამოსატანად იმის თაობაზე, რომ არ არსებობს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები, რადგან ავტორიზაციისა და დამტკიცების პროცედურა შეიძლება არ იყოს ეფექტური, თუ საიდუმლო შეთანხმება არსებობს დაკავშირებულ მხარეებს შორის ან, სუბიექტი დაკავშირებული მხარისაგან დომინანტურ გავლენას განიცდის.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ41. მცირე სუბიექტს შეიძლება არ გააჩნდეს ისეთივე ავტორიზების პროცედურა და კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც გამოიყენება მსხვილ სუბიექტებში მართვის სხვადასხვა დონეზე. შესაბამისად, მცირე სუბიექტის აუდიტში აუდიტორი შეიძლება ნაკლებად დაეყრდნოს დაკავშირებულ მხარეთა იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციების ავტორიზაციისა და დამტკიცების პროცედურას, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, მათი დასაბუთების შესახებ აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების თვალსაზრისით. სანაცვლოდ, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარება, როგორიცაა, მაგალითად შესაბამისი დოკუმენტების ინსპექტირება, შესაბამის მხარეებთან ოპერაციების სპეციფიკური ასპექტების დადასტურება, ან ამ ოპერაციებში მესაკუთრე-მმართველის ჩართულობაზე დაკვირვება.

მტკიცებები იმის თაობაზე, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები განხორციელდა `გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით~ შესრულებული ოპერაციების ანალოგიური პირობებით (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ42. მართალია, შეიძლება ადვილად ხელმისაწვდომი იყოს აუდიტის მტკიცებულებები იმის თაობაზე, როგორ ედრება დაკავშირებული მხარის ოპერაციის ფასი `გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით~ განხორციელებული მსგავსი ოპერაციის ფასს, მაგრამ, როგორც წესი, არსებობს პრაქტიკული სირთულეები, რომლებიც ზღუდავს აუდიტორის მიერ აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას იმის თაობაზე, რომ მოცემული ოპერაციის ყველა ასპექტი `გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით~ განხორციელებული ოპერაციის ეკვივალენტური იქნება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს იმის დადასტურება, რომ დაკავშირებული მხარის ოპერაცია საბაზრო ფასით განხორციელდა, მაგრამ შეიძლება პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს იმის დადასტურება, მოცემული ოპერაციის ვადები და სხვა პირობები (როგორიცაა, მაგალითად საკრედიტო პირობები, გაუთვალისწინებელი და სპეციფიკური ხარჯები) ეკვივალენტურია თუ არა ისეთი ოპერაციის პირობების, რომელზეც, საზოგადოდ, შეთანხ-

მდებოდნენ დამოუკიდებელი მხარეები. შესაბამისად, შეიძლება არსებობდეს რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობის მტკიცება იმის თაობაზე, რომ დაკავშირებული მხარის ოპერაცია `გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით~ განხორციელებული მსგავსი ოპერაციის ანალოგიური პირობებით განხორციელდა, არსებითად მცდარია.

გ43. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება გულისხმობს ხელმძღვანელობის მხრიდან დასაბუთებული მტკიცების წარმოდგენას იმის შესახებ, რომ დაკავშირებული მხარის ოპერაცია `გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით~ შესრულებული მსგავსი ოპერაციის ანალოგიური პირობებით განხორციელდა. ამგვარი მტკიცება ხელმძღვანელობის მიერ შეიძლება დასაბუთებული იყოს შემდეგი ქმედებებით:

- ერთ ან მეტ დაკავშირებულ მხარესთან განხორციელებული დაკავშირებული მხარის ოპერაციის პირობების შედარება იდენტური ან მსგავსი, `გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით~ განხორციელებული ოპერაციის პირობებთან;
- მოწვეული ექსპერტის ჩართვა საბაზრო ღირებულების განსაზღვრაში და მოცემული ოპერაციის საბაზრო ვადებისა და პირობების დადასტურებაში;
- მოცემული ოპერაციის პირობების შედარება ღია ბაზარზე ფართოდ გავრცელებული მსგავსი ოპერაციების პირობებთან.

გ44. ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი მტკიცების დასაბუთების შეფასება შესაძლებელია ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთი ან რამდენიმე პროცედურის ჩატარებით:

- ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული მტკიცების დასაბუთებისთვის განკუთვნილი პროცესის (პროცედურების) მიზანშეწონილობის განხილვა;
- მოცემული მტკიცების მხარდამჭერი მონაცემების შიდა ან გარე წყაროს შემოწმება და ამ მონაცემების ტესტირება, მათი სისწორის, სისრულისა და შესაბამისობის დასადგენად;
- ყველა დაშვების დასაბუთებულობის შეფასება, რომელსაც ეყრდნობა მოცემული მტკიცება.

გ45. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით მოითხოვება განმარტებით შენიშვნებში სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნება დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ოპერაციების შესახებ, რომლებიც `გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით~ არ განხორციელებულა. ასეთ ვითარებაში, თუ ხელმძღვანელობა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში არ ასახავს დაკავშირებულ

მხარეთა ოპერაციას, შეიძლება იგულისხმებოდეს მტკიცების არსებობა იმის თაობაზე, რომ მოცემული ოპერაცია განხორციელდა `გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით~ შესრულებული ოპერაციების ანალოგიური პირობებით.

გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების შეფასება

არსებითობის გათვალისწინება უზუსტობების შეფასებისას
(იხ. 25-ე პუნქტი)

გ46. ასს 450-ის თანახმად, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს უზუსტობის როგორც სიდიდე, ისე ხასიათი და მისი წარმოქმნის კონკრეტული გარემოებები, როდესაც აფასებს, უზუსტობა არსებითია თუ არა[27]. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის მოცემული ოპერაციის მნიშვნელობას შეიძლება მხოლოდ ოპერაციის აღრიცხული თანხა კი არ განსაზღვრავდეს, არამედ სხვა სპეციფიკური ფაქტორებიც, როგორიცაა, მაგალითად დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ხასიათი.

დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შეფასება (იხ. პუნქტი 25(ა))

გ47. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შეფასება ნიშნავს იმის გაანალიზებას, სათანადოდ განზოგადდა და აისახა თუ არა დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული ფაქტები და გარემოებები, ისე, რომ გასაგები იყოს განმარტებები. დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები შეიძლება არ იყოს გასაგები, როდესაც:

ა) მოცემული ოპერაციების კომერციული მიზნის დასაბუთება და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი გავლენა ბუნდოვნად ან არასწორად არის ახსნილი; ან

ბ) განმარტებით შენიშვნებში სათანადოდ არ არის ასახული ინფორმაცია, ოპერაციების ძირითადი პირობების, გარემოებების ან სხვა იმ მნიშვნელოვანი ელემენტების შესახებ, რაც აუცილებელია მათ გასაგებად.

27. ასს 450 - *`აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება~*, პუნქტი 11(ა). ასს 450-ის გ16 პუნქტში მოცემულია მითითებები ისეთ გარემოებებთან დაკავშირებით, რომლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს უზუსტობის შეფასებაზე.

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია
(იხ. 26-ე პუნქტი)

გ48. შემდეგ გარემოებებში შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან წერილობითი ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნა:

- თუ მათ დამტკიცებული აქვთ დაკავშირებულ მხარეთა კონკრეტული ოპერაციები, (ა) რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან (ბ) რომლებშიც ხელმძღვანელობა მონაწილეობს;
- როდესაც მათ აუდიტორს სიტყვიერად წარუდგინეს ინფორმაცია, დაკავშირებულ მხარეთა გარკვეული ოპერაციების დეტალების შესახებ;
- თუ მათ ფინანსური დაინტერესება გააჩნიათ დაკავშირებულ მხარეებთან და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებში.

გ49. აუდიტორმა შეიძლება წერილობითი ინფორმაციის მოპოვება გადაწყვიტოს ხელმძღვანელობის კონკრეტულ მტკიცებებზე, მაგალითად წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა იმის თაობაზე, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები არ ეყრდნობა დამატებით შეთანხმებებს, რომლებიც არ გაუმხილეს აუდიტორს.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ. 27-ე პუნქტი)

გ50. დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში აუდიტის დროს წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება[28] აუდიტორს ეხმარება აღნიშნული საკითხების ხასიათისა და გადაჭრის გზებზე საერთო შეხედულების ჩამოყალიბებაში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად. დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი საკითხების მაგალითებია:

- ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორისათვის დაკავშირებული მხარეების ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების არგამხელის ფაქტები (გამიზნული იქნება ეს თუ არა), რის შედეგადაც შეიძლება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეიტყონ დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი მნიშვნელოვანი ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესახებ, რაც მათთვის შეიძლება ადრე არ იყო ცნობილი;

28. დამატებითი მითითებები აუდიტის დროს წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების ხასიათის შესახებ მოცემულია ასს 230-ის გ8 პუნქტში.

- დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი მნიშვნელოვანი ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოვლენა, რომელთა ავტორიზაცია და დამტკიცება სათანადოდ არ განხორციელდა და შეიძლება ეჭვს იწვევდეს თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობაზე;
- ხელმძღვანელობასთან უთანხმოება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების აღრიცხვის ან განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ გასამჟღავნებელი ინფორმაციის საკითხზე;
- შესაბამისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნების არშესრულება, რომელიც კრძალავს ან ზღუდავს დაკავშირებულ მხარეთა სპეციფიკურ ოპერაციებს;
- სირთულეები იმ მხარის დადგენაში, რომელიც მოცემული სუბიექტის საბოლოო მაკონტროლებელი მხარეა.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 560

შემდგომი მოვლენები

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 560-ის მოქმედების სფერო 1

შემდგომი მოვლენები 2

ძალაში შესვლის თარიღი 3

მიზნები 4

განმარტებები 5

მოთხოვნები

ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები 6-9

ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება აუდიტორის დასკვნისთარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე 10-13

ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ 14-17

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს-ის) მოქმედების სფერო გ1

განმარტებები გ2-გ5

ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები გ6-გ10

ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე გ11-გ17

ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ გ18-გ20

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 560 - *„შემდგომი მოვლენები“* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“* - ერთად.

შესავალი

ასს 560-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს აუდიტორის პასუხისმგებლობას შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით. ეს სტანდარტი არ ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციაზე, რომელიც განხილულია ასს 720-ში (გადასინჯული).[1] თუმცა, ამგვარმა სხვა ინფორმაციამ შეიძლება გამოავლინოს შემდგომი მოვლენა, რომელიც განეკუთვნება წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფეროს. (იხ. პუნქტი გ1)

შემდგომი მოვლენები

2. ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს გარკვეულმა მოვლენებმა, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ხდება. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალ საფუძველში სპეციალურად არის განხილული მსგავსი მოვლენები.[2] ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში, საზოგადოდ, განსაზღვრულია ორი ტიპის მოვლენა:

   ა) მოვლენები, რომლებიც მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების თარიღისათვის არსებულ პირობებზე; და

   ბ) მოვლენები, რომლებიც მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს იმ პირობებზე, რომლებიც წარმოიშვა ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდგომ პერიოდში.

   ასს 700-ში განმარტებულია, რომ აუდიტორის დასკვნის თარიღი მკითხველს ამცნობს, რომ აუდიტორმა გაითვალისწინა იმ მოვლენებისა და ოპერაციების გავლენა, რომელთა შესახებ აუდიტორმა გაიგო და რომლებიც მოხდა აღნიშნულ თარიღამდე.[3]

---

1. ასს 720 (გადასინჯული) - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“*.

2. მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (ბასს) 10 - *„საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“* - ეხება ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ (ბასს 1-ში ეწოდება *„საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“*), მაგრამ გამოსაცემად მისი დამტკიცების თარიღამდე მომხდარი როგორც ხელსაყრელი, ისე არახელსაყრელი მოვლენების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის პრინციპებს.

3. ასს 700 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ,“* პუნქტი გ66.

ძალაში შესვლის თარიღი

3. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზნები

4. აუდიტორის მიზნებია:

   ა) საკმარისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები, რომლებიც მოითხოვდა ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას ან ახსნას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, შესაბამისადაა ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველების მიხედვით; და

   ბ) იმ ფაქტებზე შესაბამისად რეაგირება, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი გახდა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ და რომელთა შესახებ აუდიტორს დასკვნის გაცემამდე რომ სცოდნოდა, შეიძლება შეეცვალა აუდიტორის დასკვნა.

განმარტებები

5. მოცემული ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) ფინანსური ანგარიშგების თარიღი - ფინანსური ანგარიშგებით მოცული ბოლო საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღი;

   ბ) ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღი - თარიღი, როდესაც სათანადო უფლებამოსილების მქონე პირები ადასტურებენ, რომ მომზადებულია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიში, შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით და პასუხისმგებლობას იღებენ ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე; (იხ. პუნქტი გ2)

   გ) აუდიტორის დასკვნის თარიღი – აუდიტორის მიერ შერჩეული თარიღი, რომლითაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ თავის დასკვნას ათარიღებს ასს 700-ის მიხედვით; (იხ. პუნქტი გ3)

დ) ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი - თარიღი, რომელსაც აუდიტორის დასკვნა და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ხელმისაწვდომი ხდება მესამე მხარეებისათვის; (იხ. პუნქტები გ4-გ5)

ე) შემდგომი მოვლენები – მოვლენები, რომლებიც მოხდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის დროის პერიოდში; ასევე, ფაქტები, რომელთა შესახებ აუდიტორისათვის ცნობილი გახდა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

მოთხოვნები

ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები

6. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები, რომლებიც მოითხოვდა ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას ან ახსნას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, გამოვლენილია. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ისეთ საკითხებზე, რომლებზეც ადრე ჩატარებულმა აუდიტის პროცედურებმა დამაკმაყოფილებელი დასკვნები უზრუნველყო. (იხ. პუნქტი გ6)

7. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მე-6 პუნქტით მოთხოვნილი პროცედურები ისე, რომ ისინი მოიცავდეს ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თარიღიდან აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, ან პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეძლებისდაგვარად ახლო პერიოდს. მსგავსი პროცედურების, რომელიც უნდა მოიცავდეს შემდეგს, ხასიათის და მოცულობის განსაზღვრისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორისეული რისკის შეფასება: (იხ. პუნქტები გ7-გ8)

ა) იმ პროცედურების გაცნობა, რომელიც ხელმძღვანელობამ შეიმუშავა შემდგომი მოვლენების იდენტიფიცირების უზრუნველყოფისათვის;

ბ) ხელმძღვანელობის და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა იმის თაობაზე, მოხდა თუ არა ისეთი შემდგომი მოვლენები, რომლებმაც

შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე; (იხ. პუნქტი გ9)

გ) სუბიექტის, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების იმ შეხვედრების ოქმების (თუ არსებობს) გაცნობა, რომლებიც გაიმართა ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ და მსგავს შეხვედრებზე, რომელთა ოქმები ჯერ არ არის ხელმისაწვდომი, განხილული საკითხების თაობაზე გამოკითხვის ჩატარება; (იხ. პუნქტი გ10)

დ) სუბიექტის უახლესი შემდგომი პერიოდის შუალედური ფინანსური ანგარიშგების (თუ არსებობს ასეთი) გაცნობა.

8. თუ მე-6 და მე-7 პუნქტებით მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარების შემდეგ აუდიტორი აღმოაჩენს მოვლენებს, რომლებიც მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას, ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვას, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, თითოეული მსგავსი მოვლენა შესაბამისად არის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თუ არა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

9. აუდიტორმა, ასს 580-ის[4] შესაბამისად, ხელმძღვანელობას და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მოსთხოვოს წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა, რომ ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდგომ მომხდარ ყველა მოვლენასთან მიმართებაში, რომლებიც შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიხედვით მოითხოვდა ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას, ან განმარტებებში ასახვას, გაკეთებულია მოთხოვნილი შესწორებები ან მათ შესახებ ინფორმაცია ასახულია განმარტებებში.

ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე

10. აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ აუდიტორს არ ევალება რაიმე აუდიტის პროცედურების ჩატარება ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, თუ აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ფაქტი, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღის-

4. ასს 580 - „*ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია*“.

თვის რომ ყოფილიყო ცნობილი, მას შეიძლებოდა შეესწორებინა აუდიტორის დასკვნა, აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ11-გ12)

ა) განიხილოს საკითხი ხელმძღვანელობასთან და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;

ბ) განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შესწორება; და

გ) გამოკითხოს ხელმძღვანელობა იმის თაობაზე, თუ როგორ აპირებენ ამ საკითხის გადაჭრას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

11. თუ ხელმძღვანელობა შეასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა უნდა:

ა) შესწორებასთან დაკავშირებით ჩაატაროს არსებულ გარემოებებში აუცილებელი აუდიტის პროცედურები;

გ) თუ არ ვრცელდება მე-12 პუნქტში აღწერილი გარემოებები:

(i) უნდა გააგრძელოს მე-6 და მე-7 პუნქტებში მინიშნებული პროცედურების ჩატარება აუდიტორის ახალი დასკვნის თარიღამდე პერიოდისათვის; და

(ii) შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეადგინოს აუდიტორის ახალი დასკვნა. აუდიტორის ახალი დასკვნა არ შეიძლება დათარიღდეს შესწორებული ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღის წინა რიცხვით.

12. როდესაც კანონმდებლობით ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით ხელმძღვანელობის არ ეკრძალება, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში კორექტირება შეიტანოს მხოლოდ ისეთი შემდგომი მოვლენის ან მოვლენების გავლენის გასათვალისწინებლად, რომლებიც ამ კორექტირების აუცილებლობას იწვევს და ამავე დროს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებაზე პასუხისმგებელ პირებს არ ეკრძალებათ ამ შესწორების დამტკიცების შეზღუდვა, აუდიტორს უფლება აქვს შემდგომ მოვლენებზე 11(ბ)(i) პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტის პროცედურები ჩაატაროს მხოლოდ ამ შესწორებასთან მიმართებაში. მსგავს შემთხვევებში აუდიტორმა უნდა:

ა) შეასწოროს აუდიტორის დასკვნა, რათა ასახოს დამატებითი თარიღი, რომელიც შემოიფარგლება ამ შესწორებით, რაც გვიჩვენებს, რომ აუდიტორის მიერ შემდგომ მოვლენებზე ჩატარებული აუდიტის პროცედურები შემოიფარგლება მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების ამ შესწორებით, რომელიც აღწერილია

ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის განმარტებით შენიშვნაში; ან (იხ. პუნქტი გ13)

ბ) შეადგინოს ახალი ან შესწორებული აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს[5] ან სხვა გარემოებათა აბზაცს, რომელშიც მოცემულია ინფორმაცია, რომ შემდგომ მოვლენებზე ჩატარებული აუდიტის პროცედურები შემოიფარგლება მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების ამ შესწორებით, რომელიც აღწერილია ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის განმარტებით შენიშვნაში.

13. ზოგიერთ იურისდიქციაში ხელმძღვანელობას შეიძლება კანონით, ნორმატიული აქტით ან შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით არ მოეთხოვებოდეს შესწორებული ფინანსური ანგარიშგების გამოცემა, შესაბამისად აუდიტორს არ დასჭირდება შესწორებული ან ახალი აუდიტორის დასკვნის შედგენა. თუმცა, თუ ხელმძღვანელობა არ შეასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, როდესაც აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ საჭიროა მისი შესწორება, მაშინ: (იხ. პუნქტები გ14-გ15)

ა) თუ აუდიტორის დასკვნა ჯერ არ არის მიწოდებული სუბიექტისათვის, აუდიტორმა მოსაზრება უნდა შეცვალოს ასს 705-ში (გადასინჯული)[6] მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად და შემდეგ წარადგინოს აუდიტორის დასკვნა; ან

ბ) თუ აუდიტორის დასკვნა უკვე წარდგენილია სუბიექტისათვის, მაშინ აუდიტორმა ხელმძღვანელობას და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ მიაწოდონ მესამე მხარეებს აუცილებელი შესწორებების შეტანამდე. თუ მიუხედავად ამისა, ფინანსურ ანგარიშგებას გამოსცემენ საჭირო შესწორებების გარეშე, აუდიტორმა უნდა მიიღოს შესაბამისი ზომები იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ აუდიტორის დასკვნა არ იქნეს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ. (იხ. პუნქტები გ16-გ17)

---

5. იხ. ასს 706 (გადასინჯული) - *„მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში~.*

6. ასს 705 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში.~*

ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ

14. ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ აუდიტორს არ ევალება რაიმე აუდიტის პროცედურების ჩატარება ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, თუ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღის შემდეგ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ფაქტი, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღისათვის რომ ყოფილიყო ცნობილი, შეიძლებოდა იძულებული ყოფილიყო შეეცვალა აუდიტორის დასკვნა, აუდიტორმა უნდა:

    ა) განიხილოს საკითხი ხელმძღვანელობასთან და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;

    ბ) განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შესწორება; და, თუ საჭიროა,

    გ) გამოკითხოს ხელმძღვანელობა იმის თაობაზე, თუ როგორ აპირებენ ამ საკითხის გადაჭრას ფინანსურ ანგარიშგებაში. (იხ. პუნქტი გ18)

15. თუ ხელმძღვანელობა შეასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტი გ19)

    ა) შესწორებასთან დაკავშირებით ჩაატაროს არსებულ გარემოებებში აუცილებელი აუდიტის პროცედურები;

    ბ) განიხილოს ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული ზომები, რათა დარწმუნდეს, რომ ყველას, ვინც ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგება მიიღო აუდიტორის დასკვნასთან ერთად, ეცნობა არსებული მდგომარეობის შესახებ;

    გ) თუ არ ვრცელდება მე-12 პუნქტში აღწერილი გარემოებები:

        (i) გააგრძელოს მე-6 და მე-7 პუნქტებში მითითებული პროცედურების ჩატარება აუდიტორის ახალი დასკვნის თარიღამდე პერიოდისათვის და ისე დაათარიღოს აუდიტორის ახალი დასკვნა, რომ შესწორებული თარიღი არ იყოს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღის წინა რიცხვი.

        (ii) შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეადგინოს აუდიტორის ახალი დასკვნა.

    დ) თუ ვრცელდება მე-12 პუნქტში აღწერილი გარემოებები, შეასწოროს აუდიტორის დასკვნა ან შეადგინოს აუდიტორის

ახალი დასკვნა, მე-12 პუნქტში მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად.

16. აუდიტორმა ახალ ან შეცვლილ აუდიტორის დასკვნაში უნდა ჩართოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ან სხვა გარემოებათა აბზაცი, სადაც მითითებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნა, რომელშიც უფრო დეტალურად არის განხილული ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების შეცვლის მიზეზი და ასევე აუდიტორის მიერ გაცემული ადრინდელი დასკვნა.

17. თუ ხელმძღვანელობა არ მიიღებს აუცილებელ ზომებს, რათა უზრუნველყოს, რომ ყველას, ვინც ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგება მიიღო აუდიტორის დასკვნასთან ერთად, ეცნობოს არსებული მდგომარეობის შესახებ და არ შეასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, როდესაც აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ აუცილებელია მისი შესწორება, აუდიტორმა უნდა აცნობოს ხელმძღვანელობას და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მართვაში მონაწილეობს,[7] რომ აუდიტორი ეცდება მიიღოს შესაბამისი ზომები იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ აუდიტორის დასკვნა არ იქნეს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ. თუ ამგვარი გაფრთხილების მიუხედავად, ხელმძღვანელობა, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები მაინც არ გაატარებენ აუცილებელ ზომებს, მაშინ აუდიტორმა უნდა მიიღოს სათანადო ზომა იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ აუდიტორის დასკვნა არ იქნეს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ. (იხ. პუნქტი გ20)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო (იხ. 1-ლი პუნქტი)

გ1. როდესაც აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ სხვა დოკუმენტებს დაერთვება (რომლებიც არ არის ასს 720-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფეროში მყოფი წლიური ანგარიშის ნაწილი), შეიძლება აუდიტორს შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით დამატებითი პასუხისმგებლობა გაუჩნდეს და დასჭირდეს ისეთი სამართლებრივი ან მარეგუ-

7. ასს 260 (გადასინჯული)- *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება,“* მე-13 პუნქტი.

ლირებელი მოთხოვნების განხილვა, რომლებიც ითვალისწინებს საჯარო ვაჭრობისთვის ფასიანი ქაღალდების შეთავაზებას იმ იურისდიქციებაში, სადაც ფასიანი ქაღალდები შეთავაზებული იყო საჯარო ვაჭრობისთვის. მაგალითად, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ფასიანი ქაღალდების ემისიის პროსპექტის საბოლოო ვარიანტის გამოცემის თარიღამდე პერიოდში. ზემოაღნიშნული პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს მე-6 და მე-7 პუნქტებში აღწერილი პროცედურების ჩატარებას ფასიანი ქაღალდების ემისიის პროსპექტის საბოლოო ვარიანტის ძალაში შესვლამდე, ან მასთან მიახლოებული თარიღისათვის, აგრეთვე ამ დოკუმენტის გაცნობას, რათა აუდიტორმა შეაფასოს, შეესაბამება თუ არა პროსპექტში წარდგენილი სხვა ინფორმაცია იმ ფინანსურ ინფორმაციას, რომელთანაც ასოცირდება აუდიტორი.[8]

განმარტებები

ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღი (იხ. პუნქტი 5(ბ))

გ2. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონი ან ნორმატიული აქტი განსაზღვრავს იმ პირებს ან ორგანოებს (მაგალითად, ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს), რომლებსაც ევალებათ გადაწყვეტილების მიღება იმის თაობაზე, რომ მომზადდა ყველა ანგარიშგება, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების ნაწილია, დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით; ასევე, განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების სავალდებულო პროცედურა. სხვა იურისდიქციებში, ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების პროცედურას კანონი ან ნორმატიული აქტი არ ადგენს და სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და გამოცემის დროს იცავს საკუთარ პროცედურებს, რომლებიც დადგენილია თავისი ხელმძღვანელობისა და მმართველობითი სტრუქტურის გათვალისწინებით. ზოგიერთ იურისდიქციაში ფინანსური ანგარიშგების საჯაროდ გამოქვეყნებამდე მოითხოვება აქციონერთა მიერ ფინანსური ანგარიშგების საბოლოო დამტკიცება. ამგვარ იურისდიქციებში აუდიტორისათვის აუცილებელი არ არის აქციონერთა მიერ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცება, რათა გადაწყვიტოს, რომ უკვე მოპოვებული აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. ასს-ების მიზნებისათვის ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღად მიიჩნევა შემდეგი ორი თარიღიდან წინა თარიღი: როდესაც აღიარებული უფლებამოსილი ორგანო დაად-

8. იხ. ასს 200 - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“*, მე-2 პუნქტი.

გენს, რომ მომზადდა სუბიექტის ყველა ანგარიშგება, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების ნაწილია, დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით და აღიარებულმა უფლებამოსილმა ორგანომ დაადასტურა, რომ ისინი პასუხისმგებლობას იღებენ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

აუდიტორის დასკვნის თარიღი (იხ. პუნქტი 5(გ))

გ3. აუდიტორის დასკვნის თარიღი არ შეიძლება წინ უსწრებდეს იმ თარიღს, როდესაც აუდიტორი მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებსაც ეფუძნება მისი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე, იმ მტკიცებულების ჩათვლით, რომ ყველა ანგარიშგება, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების ნაწილია, შესაბამის განმარტებითი შენიშვნებთან ერთად, მომზადებულია და აღიარებულმა უფლებამოსილმა ორგანომ დაადასტურა, რომ ისინი პასუხისმგებლობას იღებენ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.[9] ამიტომ აუდიტორის დასკვნის თარიღი არ შეიძლება წინ უსწრებდეს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღს, როგორც ეს 5(ბ) პუნქტით არის განსაზღვრული. ადმინისტრაციული საკითხების გამო, აუდიტორის დასკვნის თარიღსა, როგორც ეს 5(გ) პუნქტით არის განსაზღვრული და სუბიექტისათვის აუდიტორის დასკვნის მიწოდების თარიღს შორის შეიძლება გავიდეს დროის პერიოდი.

ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი (იხ. პუნქტი 5(დ))

გ4. ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი ხშირად დამოკიდებულია სუბიექტის მარეგულირებელ გარემოზე. ზოგიერთ შემთხვევაში ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი შეიძლება იყოს თარიღი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მარეგულირებელ ორგანოს წარედგენება. ვინაიდან არ შეიძლება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების გამოცემა აუდიტორის დასკვნის გარეშე, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი არა მხოლოდ აუდიტორის დასკვნის ან შემდეგი თარიღი უნდა იყოს, არამედ იგი უნდა იყოს აუდიტორის დასკვნის სუბიექტისათვის წარდგენის ან შემდეგი თარიღი.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ5. სახელმწიფო სექტორის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი შეიძლება იყოს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების და, მასთან ერთად, აუდიტორის დასკვნის საკანონ-

9. ასს 700 (გადასინჯული), 41-ე პუნქტი. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცედურაში კანონმდებლობა ასევე განსაზღვრავს დროის იმ მომენტს, როდესაც აუდიტი უკვე დამთავრებული უნდა იყოს.

მდებლო ორგანოსათვის წარდგენის ან საჯაროდ გამოქვეყნების თარიღი.

ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები (იხ. მე-6-9 პუნქტები)

გ6. მე-6 პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს პროცედურებს, რომელთა ჩატარება აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებისთვის, რაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის დროის პერიოდში სააღრიცხვო ჩანაწერების ან ოპერაციების მიმოხილვას ან ტესტირებას. მე-6 და მე-7 პუნქტებით მოთხოვნილი აუდიტის პროცედურები ემატება იმ პროცედურებს, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა ჩაატაროს სხვა მიზნებისათვის და მიუხედავად ამისა, შეიძლება უზრუნველყონ აუდიტის მტკიცებულებები შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით (მაგალითად, აუდიტორის მიერ მტკიცებულებების მოპოვებისათვის ფინანსური ანგარიშგების თარიღისათვის არსებულ ანგარიშთა ნაშთებზე, მაგალითად, მარაგის დროში გამიჯვნის პროცედურები ან მოთხოვნების თანხების შემდგომ გადახდასთან დაკავშირებული პროცედურები).

გ7. მე-7 პუნქტში ამ კონტექსტში განსაზღვრულია გარკვეული აუდიტის პროცედურები, რომელთა განხორციელება მოეთხოვება აუდიტორს მე-6 პუნქტში მოცემული მოთხოვნების დაკმაყოფილებისას. თუმცა, შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებული პროცედურები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა ჩაატაროს, დამოკიდებულია ხელმისაწვდომ ინფორმაციაზე და, კერძოდ, თუ რამდენად ხდებოდა სააღრიცხვო ჩანაწერების მომზადება ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ. როდესაც სააღრიცხვო ჩანაწერები არ არის განახლებული და, შესაბამისად, არ არის შედგენილი შუალედური ფინანსური ანგარიშგება (შიდა თუ გარე მოხმარების მიზნებისათვის), ან არ არის მომზადებული ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შეხვედრების ოქმები, შესაფერისი აუდიტის პროცედურები შეიძლება განხორციელდეს ხელმისაწვდომი საბუღალტრო წიგნებისა და ბუღალტრული ჩანაწერების, საბანკო ამონაწერების ჩათვლით, შემოწმების გზით. გ8 პუნქტში აღწერილია დამატებითი საკითხების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა გაითვალისწინოს ამ გამოკითხვების განხორციელებისას.

გ8. მე-7 პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტის პროცედურების გარდა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად და შესაფერისად ჩათვალოს, რომ საჭიროა:

- წაიკითხოს სუბიექტის ბოლო ხელმისაწვდომი ბიუჯეტები, ფულადი სახსრების ნაკადების პროგნოზი და ხელმძღვანელობის სხვა დაკავშირებული ანგარიშები ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდგომი პერიოდებისათვის;
- სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების შესახებ სუბიექტის იურისტების გამოკითხვა ან მათი ადრინდელი ზეპირი თუ წერილობითი გამოკითხვების გაფართოება; ან
- განიხილოს, საჭირო იქნება თუ არა კონკრეტული შემდგომი მოვლენების თაობაზე წერილობითი გამოკითხვა სხვა აუდიტის მტკიცებულების მხარდასაჭერად და, ამგვარად, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებისათვის.

გამოკითხვა (იხ. პუნქტი 7(ბ))

გ9. ხელმძღვანელობის და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების იმის თაობაზე გამოკითხვისას, მოხდა თუ არა რაიმე ისეთი შემდგომი მოვლენა, რომელმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორს შეუძლია გამოიკითხოს იმ მუხლების მიმდინარე მდგომარეობის შესახებ, რომლებიც აღირიცხა წინასწარ ან არასარწმუნო მონაცემებზე დაყრდნობით და შეუძლია აგრეთვე ჩაატაროს სპეციფიკური გამოკითხვები შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

- აღებულია თუ არა ახალი სახელშეკრულებო ვალდებულებები, სესხები ან გარანტიები.
- ხომ არ გაუყიდიათ ან შეუძენიათ აქტივები, ან არის თუ არა დაგეგმილი მათი გაყიდვა ან შეძენა;
- ადგილი ხომ არ ჰქონდა კაპიტალის ან სავალო ინსტრუმენტების გამოშვების ზრდას, როგორიცაა, მაგალითად, ახალი აქციების ან სავალო ვალდებულებების გამოშვება, ან ხომ არ არის დადებული ხელშეკრულება საწარმოს გაერთიანების ან ლიკვიდაციის შესახებ, ან იგეგმება თუ არა ასეთი რამ;
- ჰქონია თუ არა ადგილი მთავრობის მხრიდან რაიმე აქტივის ჩამორთმევას, ან განადგურებულია თუ არა რაიმე, მაგალითად, ხანძრით ან წყალდიდობის შედეგად;
- მოხდა თუ არა რაიმე მოვლენა, რომელიც დაკავშირებულია პირობით გარემოებებთან;

- ჰქონდა თუ არა ადგილი ბუღალტრულ აღრიცხვაში რაიმე არაორდინალურ შესწორებას, ან არის თუ არა გადაწყვეტილი მსგავსი რამ;
- მოხდა თუ არა ან თუ შეიძლება მოხდეს რაიმე ისეთი მოვლენა, რომელიც ეჭვის ქვეშ დააყენებს ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების მართებულობას, მაგალითად, შემთხვევა, როდესაც ეჭვის ქვეშ დგება ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების მართებულობა;
- მოხდა თუ არა ისეთი მოვლენა, რომელიც შესაფერისია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული შეფასებების ან ანარიცხების ღირებულების განსაზღვრისათვის;
- მოხდა თუ არა ისეთი მოვლენა, რომელიც შესაფერისია აქტივების აღდგენადობის თვალსაზრისით.

ოქმების გაცნობა (იხ. პუნქტი 7(გ))

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ10. სახელმწიფო სექტორში აუდიტორს შეუძლია წაიკითხოს შესაბამისი სასამართლო პროცესის ოფიციალური ჩანაწერები და გამოიკითხოს იმ სასამართლო პროცესზე განხილულ საკითხებზე, რომელთა ოფიციალური ჩანაწერები ჯერ არ არის ხელმისაწვდომი.

ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე

აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებული სხვა ინფორმაციის გავლენა (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ11. მართალია, აუდიტორს არანაირი აუდიტის პროცედურების ჩატარება არ ევალება ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღამდე, მაგრამ ასს 720 (გადასინჯული) მოიცავს მოთხოვნებსა და მითითებებს, რომლებიც ეხება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციას, რომელიც შეიძლება მოიცავდეს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღამდე მიღებულ სხვა ინფორმაციას.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტორის მიმართ (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ12. როგორც ასს 210-შია ახსნილი, აუდიტის გარიგების ძირითადი პირობები მოიცავს ხელმძღვანელობის თანხმობას, აუდიტორს აცნობოს იმ ფაქტების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს

ფინანსურ ანგარიშგებაზე და რომელთა შესახებ ხელმძღვანელობისათვის ცნობილი გახდება აუდიტორის დასკვნის თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღს შორის პერიოდში.[10]

ორმაგი დათარიღება (იხ. პუნქტი 12(ა))

გ13. როდესაც 12(ა) პუნქტში აღწერილ გარემოებებში აუდიტორი შეასწორებს აუდიტორის ანგარიშს, რათა ასახოს თარიღი, რომელიც შემოიფარგლება მოცემული შესწორებით, ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნის თარიღი ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების შემდგომ შესწორებამდე უცვლელი რჩება, რადგან ეს თარიღი მკითხველს ინფორმაციას აწვდის იმის შესახებ, თუ როდის დასრულდა აუდიტის სამუშაო აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, აუდიტორის ანგარიშზე დასმულია დამატებითი თარიღი, რათა აუდიტორმა მომხმარებლებს აცნობოს, რომ ამ თარიღამდე აუდიტორის პროცედურები შემოიფარგლებოდა ფინანსური ანგარიშგების აღნიშნული შემდგომი შესწორებით. ქვემოთ მოცემულია მსგავსი დამატებითი თარიღის ნიმუში:

> (აუდიტორის დასკვნის თარიღი), გარდა Y შენიშვნისა, რომელიც განხორციელდა ამა და ამ თარიღს (შენიშვნაში აღწერილი შესწორებით შემოფარგლული აუდიტის პროცედურების დასრულების თარიღი).

ხელმძღვანელობა არ ასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ14. ზოგიერთ იურისდიქციაში ხელმძღვანელობას შეიძლება კანონით, ნორმატიული აქტით ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით არ მოეთხოვებოდეს შესწორებული ფინანსური ანგარიშგების გამოცემა. ეს ხშირად ხდება, როდესაც ახლოსაა შემდეგი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის დრო და შესაბამისი განმარტებები ასახულია მსგავს ანგარიშგებაში.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ15. სახელმწიფო სექტორში, მე-13 პუნქტის შესაბამისად, მიღებული ზომები, როდესაც ხელმძღვანელობას შესწორება არ შეაქვს ფინანსურ ანგარიშგებაში, შეიძლება მოიცავდეს საკანონმდებლო ან საანგარიშგებო იერარქიაში სხვა შესაბამის ორგანოსთვის ფინანსურ ანგარიშგებასა და აუდიტორის დასკვნაზე შემდგომი მოვლენის გავლენის შესახებ ანგარიშგების ცალკე წარდგენას.

10. ასს 210 - „*აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება*“, პუნქტი გ24.

აუდიტორის მიერ მიღებული ზომები იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ აუდიტორის დასკვნა არ იქნეს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ (იხ. პუნქტი 13(ბ))

გ16. აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი სამართლებრივი მოვალეობების დაკმაყოფილება მაშინაც კი, როდესაც აუდიტორმა მიმართა ხელმძღვანელობას, რომ არ გამოსცეს ფინანსური ანგარიშგება და ხელმძღვანელობა დაეთანხმა ამ მოთხოვნის შესრულებას.

გ17. როდესაც ხელმძღვანელობა გამოსცემს ფინანსურ ანგარიშგებას მიუხედავად აუდიტორის მიმართვისა, რომ არ მიაწოდონ ფინანსური ანგარიშგება მესამე მხარეებს, აუდიტორმა უნდა მიიღოს ზომები იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნა არ იქნეს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ. აღნიშნული ზომები დამოკიდებულია აუდიტორის სამართლებრივ უფლებებსა და მოვალეობებზე. შედეგად, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს სამართლებრივი რჩევის მიღება.

ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ

ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ მიღებული სხვა ინფორმაციის გავლენა (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ18. აუდიტორის ვალდებულებებს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით არეგულირებს ასს 720 (გადასინჯული). მართალია, აუდიტორს არანაირი აუდიტის პროცედურების ჩატარება არ ევალება ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ, მაგრამ ასს 720 (გადასინჯული) მოიცავს მოთხოვნებსა და მითითებებს, რომლებიც ეხება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციას.

ხელმძღვანელობა არ ასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას (იხ. მე-15 პუნქტი)

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ19. ზოგიერთ იურისდიქციაში სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებს შეიძლება კანონით ან სხვა ნორმატიული აქტით ეკრძალებოდეთ შესწორებული ფინანსური ანგარიშგების გამოცემა. მსგავს გარემოებებში, მიზანშეწონილი იქნება აუდიტორის მიერ კანონით განსაზღვრული შესაბამისი ორგანოსათვის დასკვნის წარდგენა.

აუდიტორის მიერ მიღებული ზომები იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ აუდიტორის დასკვნა არ იქნეს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ
(იხ. მე-17 პუნქტი)

გ20. როდესაც აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ მიუხედავად აუდიტორის ადრინდელი მიმართვისა, ხელმძღვანელობა, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ვერ იღებენ საჭირო ზომებს იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ სუბიექტის მიერ ადრე გამოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნა მიჩნეულ არ იქნეს დასაყრდენ წყაროდ, აუდიტორმა უნდა მიიღოს ზომები, რათა თავიდან იქნეს აცილებული აღნიშნული აუდიტორის დასკვნის მიჩნევა დასაყრდენ წყაროდ. აუდიტორის მიერ მიღებული ზომები დამოკიდებულია აუდიტორის სამართლებრივ უფლებებსა და მოვალეობებზე. შედეგად, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს სამართლებრივი რჩევის მიღება.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 570
(გადასინჯული)

ფუნქციონირებადი საწარმო

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 570-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო 1

ანგარიშგების saფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება 2

პასუხისმგებლობა სუბიექტის უნარის შეფასებაზე, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ 3-7

ძალაში შესვლის თარიღი 8

მიზნები 9

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები 10-11

ხელმძღვანელობის დასკვნის შეფასება 12-14

პერიოდი, რომელსაც არ მოიცავს ხელმძღვანელობის შეფასება 15

დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომლებიც ტარდება გარკვეული მოვლენების ან პირობების გამოვლენისას 16

აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნები 17-20

გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე 21-24

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 25

ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების მნიშვნელოვნად დაგვიანება 26

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ასს 570-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო გ1

ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება გ2

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები გ3-გ7

ხელმძღვანელობის დასკვნის შეფასება გ8-გ13

პერიოდი, რომელსაც არ მოიცავს ხელმძღვანელობის შეფასება გ14-გ15

დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომლებიც ტარდება გარკვეული მოვლენების ან პირობების გამოვლენისას გ16-გ20

აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნები გ21-გ25

გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე გ26-გ35

დანართი: საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 570 (გადასინჯული) - `*ფუნქციონირებადი საწარმო*~ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~ - ერთად.

შესავალი

ასს 570-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის პასუხისმგებლობას, საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასა და აუდიტორის დასკვნაზე მის გავლენასთან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტი გ1)

ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება

2. ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება გულისხმობს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მზადდება იმის დაშვებით, რომ სუბიექტი არის ფუნქციონირებადი საწარმო და ჩვეულებრივ გააგრძელებს საქმიანობას უახლოეს საპროგნოზო მომავალში. საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებას ადგენენ საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც საწარმოს ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ მას არა აქვს რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადდეს ან არ მომზადდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების მიხედვით, რომელიც ანგარიშგების მომზადებას ითვალისწინებს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებით (მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში ზოგიერთი ფინანსური ანგარიშგება არ ეყრდნობა საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპს და მზადდება საგადასახადო აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე). როდესაც მიზანშეწონილია ანგარიშგების მომზადება საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებით, აქტივები და ვალდებულებები აღირიცხება იმის გათვალისწინებით, რომ სუბიექტი შეძლებს თავისი აქტივების გაყიდვასა და ვალდებულებების დაფარვას ჩვეული საქმიანობის პირობებში.(იხ. პუნქტი გ2)

პასუხისმგებლობა სუბიექტის უნარის შეფასებაზე, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ

3. ზოგჯერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები აშკარად ითვალისწინებს ხელმძღვანელობის ვალდებულებას იმასთან დაკავშირებით, რომ ხელმძღვანელობამ შეაფასოს, აქვს თუ არა სუბიექტს უნარი, საქმიანობა გააგრძელოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ; გარდა ამისა, შეიცავს სტანდარტებს საწარმოს ფუნქციონი-

რებადობასთან დაკავშირებით განსახილველი საკითხებისა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შესახებ. მაგალითად, ბასს 1-ის თანახმად, ხელმძღვანელობას ევალება შეაფასოს, აქვს თუ არა სუბიექტს საქმიანობის გაგრძელების უნარი, როგორც ფუნქციონირებად საწარმოს[1]. ამასთან, შეიძლება კანონმდებლობაც ითვალისწინებდეს დეტალურ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას, შეაფასოს, აქვს თუ არა სუბიექტს საქმიანობის გაგრძელების უნარი, როგორც ფუნქციონირებად საწარმოს და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში წარმოადგინოს ადეკვატური ახსნა-განმარტებები.

4. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლები შეიძლება პირდაპირ არ ითვალისწინებდეს საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასების ვალდებულებას ხელმძღვანელობისთვის. მიუხედავად ამისა, როდესაც საწარმოს ფუქციონირებადობის პრინციპი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითადი პრინციპია, როგორც მე-2 პუნქტშია აღწერილი, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობას სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასება იმ შემთხვევაშიც ევალება, თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით ეს ცალსახად არ მოითხოვება.

5. ხელმძღვანელობის მიერ სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასება გულისხმობს დროის კონკრეტული მომენტისთვის გარკვეული მოვლენების ან პირობების ბუნებრივად განუსაზღვრელი სამომავლო შედეგების განსჯას. ამგვარი განსჯისას გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

   - რაიმე მოვლენის ან გარემოების შედეგებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის ხარისხი მნიშვნელოვნად იზრდება, რაც უფრო გვიან ხდება ეს მოვლენები ან დგება შედეგი. ამიტომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების უმეტესობაში, რომლებიც ხელმძღვანელობის მხრიდან მოითხოვს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის აუცილებელ შეფასებას, როგორც წესი, მითითებულია დროის პერიოდი, რომლისთვისაც ხელმძღვანელობამ მხედველობაში უნდა მიიღოს ყველა ხელმისაწვდომი ინფორმაცია;

   - მოვლენებისა და პირობების შედეგების შესახებ მსჯელობაზე გავლენას ახდენს სუბიექტის სიდიდე და სირთულე, მისი საქმი-

1. ბასს 1 - `*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*,~ 2009 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით, პუნქტები 25-26-ე.

ანობის სპეციფიკა და მასზე გარე ფაქტორების ზემოქმედების ხარისხი;

- მომავლის შესახებ ნებისმიერი მსჯელობა ეყრდნობა იმ ინფორმაციას, რომელიც მსჯელობის მომენტისთვისაა ხელმისაწვდომი. შემდგომმა მოვლენებმა შეიძლება ისეთი შედეგები გამოიწვიოს, რომლებიც წინააღმდეგობაში მოვა გადაწყვეტილებასთან, რომელიც მართებული იყო საკითხის განსჯის მომენტისთვის.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

6. აუდიტორს ევალება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და დასკვნის გამოტანა იმის შესახებ, მიზანშეწონილია თუ არა, რომ ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე; ასევე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით იმის დადგენა, ხომ არ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, რომ ის გააგრძელებს საქმიანობას, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო. აუდიტორს ზემოაღნიშნული ვალდებულებები იმ შემთხვევაშიც გააჩნია, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები ხელმძღვანელობას ცალსახად არ ავალდებულებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასებას.

7. თუმცა, როგორც ასს 200[2]-შია აღწერილი, აუდიტისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების პოტენციური გავლენა აუდიტორის უნარზე, აღმოაჩინოს არსებითი უზუსტობები, იზრდება ისეთ სამომავლო მოვლენებთან და პირობებთან დაკავშირებით, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სუბიექტის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს საქმიანობის შეწყვეტა. აუდიტორს არ შეუძლია მსგავსი მოვლენებისა და პირობების წინასწარი პროგნოზირება. შესაბამისად, ის ფაქტი, რომ აუდიტორის დასკვნაში მითითებული არ იქნება არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია სუბიექტის უნართან, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, არ შეიძლება მიჩნეული იყოს იმის გარანტიად, რომ სუბიექტი შეძლებს საქმიანობის გაგრძელებას, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო.

---

2. ასს 200 – `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~, პუნქტები გ56-გ57.

ძალაში შესვლის თარიღი

8. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ.

მიზნები

9. აუდიტორის მიზნებია:

   ა) საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და დასკვნის გამოტანა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობასთან დაკავშირებით;

   ბ) მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე დასკვნის გამოტანა იმის შესახებ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ; და

   გ) აუდიტორის დასკვნის შედგენა წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

10. როდესაც აუდიტორი რისკის შეფასების პროცედურებს ატარებს ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[3] მოთხოვნების შესაბამისად, მან უნდა განიხილოს, არსებობს თუ არა ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. განხილვისას აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ხელმძღვანელობამ უკვე განახორციელა თუ არა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასება და: (იხ. პუნქტები გ3-გ6)

   ა) თუ ამგვარი შეფასება განხორციელებულია, აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან უნდა განიხილოს აღნიშნული შეფასება და განსაზღვროს, დაადგინა თუ არა ხელმძღვანელობამ ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნარ-

3. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“*, მე-13 პუნქტი.

თან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ და თუ ასეა, განიხილოს ხელმძღვანელობის გეგმები ამ საკითხების მოგვარების თაობაზე; ან

ბ) თუ მსგავსი შეფასება ჯერ არ არის გაკეთებული, აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან ერთად უნდა განიხილოს ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების განზრახვის არგუმენტი, ხელმძღვანელობა გამოკითხოს იმის თაობაზე, არსებობს თუ არა ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.

11. აუდიტორს დიდი ყურადღება მართებს აუდიტის დროს ისეთი მოვლენების ან პირობების გამოსავლენად, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტი გ7)

ხელმძღვანელობის დასკვნის შეფასება

12. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ხელმძღვანელობის მიერ გამოტანილი დასკვნა, რომელიც ეხება სუბიექტის უნარს, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. (იხ. პუნქტები გ8-გ10; გ12-გ13)

13. ხელმძღვანელობის მიერ სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ გამოტანილი დასკვნის შეფასებისას აუდიტორმა უნდა მოიცვას იგივე პერიოდი, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თავისი დასკვნის გამოსატანად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესაბამისად, თუ ეს მოთხოვნილი პერიოდი უფრო ხანგრძლივია. თუ ხელმძღვანელობის შეფასება სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ მოიცავს თორმეტ თვეზე ნაკლებ პერიოდს ფინანსური ანგარიშგების თარიღიდან (როგორც ეს ტერმინი განსაზღვრულია ასს 560[4]-ში), აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს შეფასების პერიოდის ხანგრძლივობის გაზრდა ამ თარიღიდან სულ მცირე თორმეტ თვემდე მაინც. (იხ. პუნქტები გ11-გ13)

14. ხელმძღვანელობის დასკვნის შეფასებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს, ხელმძღვანელობის შეფასება მოიცავს თუ არა ყველანაირ

4. ასს 560 - `*შემდგომი მოვლენები,*~ პუნქტი 5(ა).

სათანადო ინფორმაციას, რომელიც აუდიტორისათვის ცნობილი გახდა აუდიტის შედეგად.

პერიოდი, რომელსაც არ მოიცავს ხელმძღვანელობის შეფასება

15. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა, მისთვის ცნობილი იყო თუ არა შეფასებისთვის გამოყენებული პერიოდის შემდგომი პერიოდის ისეთი მოვლენების ან პირობების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. (იხ. პუნქტები გ14-გ15)

დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომლებიც ტარდება გარკვეული მოვლენების ან პირობების გამოვლენისას

16. თუ გამოვლინდება ისეთი მოვლენები და პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა მოვლენებთან და პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით (შემდგომში `არსებითი განუსაზღვრელობა~). ამ მიზნით, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, მათ შორის, უნდა განიხილოს ფაქტორები, რომლებიც ასუსტებს ამ განუსაზღვრელობის ზემოქმედების ხარისხს. აღნიშნული პროცედურები უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტი გ16)

ა) თუ ხელმძღვანელობას არ განუხორციელებია სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასება - ხელმძღვანელობისაგან ამგვარი შეფასების განხორციელების მოთხოვნას;

ბ) ხელმძღვანელობის სამომავლო სამოქმედო გეგმების შეფასებას, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს სტატუსის შეფასებასთან, კერძოდ, გააუმჯობესებს თუ არა მდგომარეობას აღნიშნული გეგმები და პრაქტიკულად განხორციელებადია თუ არა ისინი მოცემულ გარემოებებში; (იხ. პუნქტი გ17);

გ) თუ სუბიექტს მომზადებული აქვს ფულადი ნაკადების პროგნოზი და ამ პროგნოზის ანალიზი მნიშვნელოვანია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული ღონისძიებების გეგმის შესაფასებლად, მოვლენების ან პირობების სამომავლო შედეგების განხილვის თვალსაზრისით: (იხ. პუნქტები გ18-გ19)

(i) აუდიტორმა უნდა შეაფასოს იმ საბაზისო მონაცემების საიმედოობა, რომლებიც დამუშავდა პროგნოზირებული ფულადი ნაკადების გამოსათვლელად; და

(ii) დაადგინოს, სათანადოდ არის თუ არა დასაბუთებული საპროგნოზო ფულადი ნაკადების გამოსათვლელად გამოყენებული დაშვებები.

დ) ნებისმიერი დამატებითი ფაქტის ან ინფორმაციის განხილვას, რომელიც ცნობილი გახდა ხელმძღვანელობის მიერ შეფასების განხორციელების თარიღის შემდეგ;

ე) ხელმძღვანელობისგან და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან ოფიციალური წერილის წარდგენის მოთხოვნას, მათი სამომავლო სამოქმედო გეგმებისა და ამ გეგმების რეალიზების შესაძლებლობის შესახებ. (იხ. პუნქტი გ20)

აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნები

17. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის შესახებ, მიზანშეწონილია თუ არა, რომ ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე და გამოიტანოს სათანადო დასკვნა.

18. მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, აუდიტორმა უნდა დაასკვნას, მისი აზრით, არსებობს თუ არა ისეთ მოვლენებთან და პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რომლებიც, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. არსებითი განუსაზღვრელობა იმ შემთხვევაში იარსებებს, როდესაც მოვლენების ან პირობების პოტენციური ზემოქმედების დონე და იმის ალბათობა, რომ ეს მოხდება იმგვარია, რომ აუდიტორის შეფასებით, აუცილებელია ამ განუსაზღვრელობის ბუნებისა და შესაძლო შედეგების შესახებ ადეკვატური ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, რათა მიღწეულ იქნეს: (იხ. პუნქტი გ21-გ22)

ა) ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა - ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში; ან

ბ) ფინანსური ანგარიშგების იმგვარად წარდგენა, რომ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი - შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევაში.

განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობის შეფასება, როდესაც გამოვლენილია მოვლენები ან პირობები და არსებითი განუსაზღვრელობა არსებობს

19. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მოცემულ გარემოებებში მიზანშეწონილია, მაგრამ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს: (იხ. პუნქტები გ22-გ23)

    ა) ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში იმ ძირითადი მოვლენებისა და პირობების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, რომ ის საქმიანობას გააგრძელებს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო, ასევე ხელმძღვანელობის გეგმები, რომლებიც ეხება ხსენებული მოვლენებისა და პირობების მოგვარებას; და

    ბ) ნათლად ჩანს თუ არა ფინანსური ანგარიშგებიდან, რომ არსებობს ისეთ მოვლენებსა და პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, რომ ის საქმიანობას გააგრძელებს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო და, მაშასადამე, შეიძლება ვერ შეძლოს თავისი აქტივების გაყიდვა და ვალდებულებების დაფარვა ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში.

განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობის შეფასება, როდესაც გამოვლენილია მოვლენები ან პირობები, მაგრამ არსებითი განუსაზღვრელობა არ არსებობს

20. თუ გამოვლენილია ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მაგრამ მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი განუსაზღვრელობა არ არსებობს, მან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით უნდა შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა ადეკვატურ ახსნა-განმარტებებს ამ მოვლენების ან პირობების შესახებ. (იხ. პუნქტები გ24-გ25)

გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე

ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის

21. თუ ფინანსური ანგარიშგება საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზეა მომზადებული, მაგრამ, აუდიტორის აზრით, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის, აუდიტორმა უნდა შეადგინოს უარყოფითი დასკვნა. (იხ. პუნქტები გ25-გ26)

ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილია, მაგრამ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა

არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულია ადეკვატური ინფორმაცია

22. თუ არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებულია ადეკვატური ინფორმაცია, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას არამოდიფიცირებული მოსაზრება და აუდიტორის დასკვნას დაამატოს ცალკე ნაწილი, რომლის ქვესათაური იქნება `ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა~, რათა: (იხ. პუნქტები გ28-გ31, გ34)

    ა) ყურადღება გაამახვილოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნაზე, სადაც ახსნილია მე-19 პუნქტში აღწერილი საკითხები; და

    ბ) განაცხადოს, რომ ეს მოვლენები ან პირობები არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე მიანიშნებს, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მაგრამ აუდიტორის მოსაზრება ამ საკითხთან მიმართებით მოდიფიცირებული არ არის.

არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ადეკვატური ინფორმაცია გამჟღავნებული არ არის

23. თუ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ადეკვატური ინფორმაცია არ არის გამჟღავნებული, აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ32-გ34)

    ა) გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის[5] (გადასინჯული) მიხედვით; და

5. ასს 705 (გადასინჯული) - *`მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში~.*

ბ) აუდიტორის დასკვნაში `პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში განაცხადოს, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, რომ ის საქმიანობას გააგრძელებს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო და ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არ არის ახსნილი ეს საკითხი.

ხელმძღვანელობას არ სურს შეფასების გაკეთება ან განვრცობა

24. თუ ხელმძღვანელობას არ სურს შეფასების გაკეთება ან განვრცობა აუდიტორის მოთხოვნის შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ამგვარი ქმედებების გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე. (იხ. პუნქტი გ35)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

25. გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი სუბიექტის მართვაში მონაწილეობს[6], აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს იმ გამოვლენილი მოვლენების ან პირობების თაობაზე, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება უნდა მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:

ა) აღნიშნული მოვლენები ან პირობები ქმნიან თუ არა არსებით განუსაზღვრელობას;

ბ) ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილია თუ არა;

გ) ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის განმარტებით შენიშვნებში ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული; და

დ) არსებული სიტუაციის გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე, როდესაც შესაფერისია.

ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების მნიშვნელოვანი დაგვიანება

26. თუ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებას მნიშვნელოვნად აგვიანებს ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, აუდიტორმა უნდა გამოიკითხოს დაგვიანების მიზეზები. როდესაც აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ დაგვიანება დაკავშირებულია სუბიექტის

---

6. ასს 260 (გადასინჯული) - `*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*~, მე-13 პუნქტი.

ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასებასთან დაკავშირებულ მოვლენებთან ან პირობებთან, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მე-16 პუნქტში აღწერილი აუცილებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურები. ამასთან, უნდა გაითვალისწინოს ამ დაგვიანების გავლენა აუდიტორის მიერ გამოტანილ დასკვნაზე, რომელიც ეხება არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობას, როგორც მე-18 პუნქტშია აღწერილი.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო (იხ. 1-ლი პუნქტი)

გ1. ასს 701[7] ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებასთან დაკავშირებით. ამ სტანდარტში აღიარებულია, რომ როდესაც ასს 701 გამოიყენება, საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული საკითხები შეიძლება მიჩნეული იყოს აუდიტის ძირითად საკითხებად. ამასთან, ახსნილია, რომ მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, თავისი არსით, აუდიტის ძირითადი საკითხია.[8]

ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება (იხ. მე-2 პუნქტი)

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ2. ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება შესაფერისია სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებისთვისაც. მაგალითად, სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) 1 ეხება სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის უნარს, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ[9]. საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით შეიძლება რისკები წარმოიქმნას, მათ შორის, ისეთ სიტუაციებში, როდესაც სახელმწიფო სექტორის სუბიექტები მოგების მიღებაზე (კომერციულ საფუძ-

7. ასს 701 - `*აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*~.

8. ასს 701, პუნქტები მე-15 და გ41.

9. სსბასს 1 - `*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*~, პუნქტები 38-41.

ველზე) მუშაობენ; როდესაც სახელმწიფოს მხარდაჭერა შეიძლება შემცირდეს ან შეწყდეს, ან მათი პრივატიზაცია განხორციელდეს. მოვლენები ან პირობები, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, შეიძლება მოიცავდეს სიტუაციებს, როდესაც სახელმწიფო სექტორის სუბიექტს არ გააჩნია საკმარისი სახსრები საქმიანობის გასაგრძელებლად, ან სახელმწიფო პოლიტიკის შესახებ მთავრობამ ისეთი გადაწყვეტილებები მიიღოს, რომლებიც გავლენას ახდენს სახელმწიფო სექტორის მოცემული სუბიექტის მიერ გაწეულ მომსახურებაზე.

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს გადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ3. ქვემოთ განხილულია ისეთი მოვლენების ან პირობების მაგალითები, რომლებიც, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ეს ჩამონათვალი არ არის ყოვლისმომცველი და არც ერთ-ერთის ან რამდენიმე მათგანის არსებობა ყოველთვის არ ნიშნავს იმას, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა.

ფინანსური

- წმინდა ვალდებულებების ან წმინდა მოკლევადიანი ვალდებულებების მდგომარეობა.
- ფიქსირებულვადიანი სესხები, რომელთა დაფარვის ვადა იწურება მათი გადავადების ან გადახდის ყოველგვარი რეალური პერსპექტივის გარეშე, ან გადაჭარბებული დაყრდნობა მოკლევადიან სესხებზე, გრძელვადიანი აქტივების დასაფინანსებლად.
- კრედიტორების მხრიდან ფინანსური მხარდაჭერის შეწყვეტის ნიშნები.
- საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების უარყოფითი ნაკადები, რაც გასული პერიოდების ან საპროგნოზო ფინანსური ანგარიშგებებიდან ჩანს.
- სუბიექტის არახელსაყრელი ძირითადი ფინანსური კოეფიციენტები.

- მნიშვნელოვანი საოპერაციო ზარალი, ან შემოსავლების მიღებისათვის განკუთვნილი აქტივების ღირებულების მკვეთრი გაუფასურება.
- დივიდენდების გაცემის ვადის გადაცილება ან დივიდენდების გაცემის შეწყვეტა.
- კრედიტორებისათვის ვალის დროულად დაბრუნების უუნაროება.
- სასესხო ხელშეკრულების პირობების შესრულების უუნაროება.
- საქონლის კრედიტით მიწოდების ოპერაციების შეცვლა ისეთი ოპერაციებით, როდესაც მომწოდებელთან ანგარიშსწორება წარმოეს საქონლის მიღებისთანავე.
- მნიშვნელოვანი ახალი პროდუქციის შექმნისათვის ან სხვა მნიშვნელოვანი ინვესტიციებისათვის ფინანსების მოპოვების უუნაროება.

საოპერაციო

- ხელმძღვანელობის განზრახვა სუბიექტის ლიკვიდაციის ან მისი საქმიანობის შეწყვეტის შესახებ.
- უმაღლესი ხელმძღვანელი პირების წასვლა სუბიექტიდან ისე, რომ მათი ჩანაცვლება არ ხდება.
- ძირითადი ბაზრის, ძირითადი მომხმარებლ(ებ)ის, ფრანშიზის, ლიცენზიის ან მთავარი მომწოდებლ(ებ)ის დაკარგვა.
- სუბიექტის სამუშაო კადრებით უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული სიძნელეები.
- მნიშვნელოვანი ნედლეულისა და მასალის უკმარისობა.
- ძლიერ წარმატებული კონკურენტის გამოჩენა.
- სხვა მოვლენები ან პირობები
- შეუსაბამობა მინიმალური კაპიტალის ან სხვა საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებთან, როგორიცაა, მაგალითად გადახდისუუნარობასთან ან ლიკვიდობასთან დაკავშირებული მოთხოვნები საფინანსო დაწესებულებებისთვის.
- სუბიექტის წინააღმდეგ აღძრული დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესი, რომელმაც, საუკეთესო შემთხვევაშიც, შესაძლოა ისეთი მოთხოვნები წარმოშვას, რომელსაც იგი, სავარაუდოდ, ვერ შეასრულებს.

- ცვლილებები კანონში ან ნორმატიულ აქტში, ან სახელმწიფო პოლიტიკაში, რაც, სავარაუდოდ, უარყოფით გავლენას იქონიებს სუბიექტზე.
- სტიქიური უბედურებების არასკმარისი დაფარვა დაზღვევით ან დაზღვევის უქონლობა, როდესაც სადაზღვევო შემთხვევა დადგება.

ამგვარი მოვლენებისა და პირობების მნიშვნელობა ხშირად შესაძლოა სხვა ფაქტორებმა შეარბილოს. მაგალითად, სუბიექტის ვალდებულებების დასაფარად გეგმური თანხების გადახდისუუნაროობა შესაძლოა დაბალანსდეს ხელმძღვანელობის გეგმით, რომელიც ეხება ფულადი ნაკადების სათანადო დონის შენარჩუნებას ალტერნატიული გზებით, როგორიცაა: აქტივების გაყიდვა, სესხების გადახდის გადავადება ან დამატებითი კაპიტალის მოპოვება. ანალოგიურად, ძირითადი მომწოდებლის დაკარგვის უარყოფითი გავლენა შეიძლება შემსუბუქდეს მიწოდების შესაფერისი ალტერნატიული წყაროს არსებობით.

გ4. მე-10 პუნქტით მოთხოვნილი რისკის შეფასების პროცედურები აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვანი პრობლემა იქნება თუ არა და აგრეთვე რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტის დაგეგმვაზე. გარდა ამისა, აღნიშნული პროცედურები აუდიტორს საშუალებას აძლევს, დროულად განიხილოს ხელმძღვანელობასთან აღნიშნული საკითხები, მათ შორის, სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებული საკითხები, ასევე გამოვლენილ პრობლემებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის სამომავლო გეგმები და გადაწყვეტილებები.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები
(იხ. მე-10 პუნქტი)

გ5. სუბიექტის სიდიდემ შეიძლება გავლენა იქონიოს უარყოფით პირობებთან ადაპტირების უნარზე. მცირე სუბიექტებმა შეიძლება სწრაფად შეძლონ ხელსაყრელი შესაძლებლობების გამოყენება, მაგრამ შეიძლება არ გააჩნდეთ საკმარისი რეზერვები მდგრადი ფუნქციონირებისათვის.

გ6. პირობები, რომლებიც განსაკუთრებით შესაფერისია მცირე სუბიექტებისთვის, მოიცავს იმის რისკს, რომ ბანკებმა და სხვა კრედიტორებმა შეიძლება შეწყვიტონ სუბიექტის მხარდაჭერა, აგრეთვე ძირითადი მომწოდებლის, მომხმარებლის, თანამშრომლის, ლიცენ-

ზიის, ფრანშიზის ან სხვა იურიდიული შეთანხმების დაკარგვის რისკს.

აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში ყურადღების გამახვილება აუდიტის მტკიცებულებებზე, რომლებიც მოვლენებსა და პირობებს ეხება (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ7. ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვება აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკის შეფასების გადასინჯვა (შესწორება) და შესაბამისი ცვლილებების შეტანა დაგეგმილ აუდიტის პროცედურებში, თუ აუდიტის პროცესში მოპოვებული იქნება დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებები, რაც გავლენას ახდენს აუდიტორისეულ რისკის შეფასებაზე[10]. როდესაც აუდიტორის მიერ რისკის შეფასების შემდეგ გამოვლინდება ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მე-16 პუნქტში აღწერილი პროცედურების ჩატარების გარდა, შეიძლება აუცილებელი გახდეს აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების გადასინჯვა. მსგავსი მოვლენების ან პირობების არსებობა შეიძლება გავლენას ახდენდეს აგრეთვე შეფასებულ რისკებზე აუდიტორის რეაგირებისათვის საჭირო დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით მოთხოვნები და სახელმძღვანელო მითითებები მოცემულია ასს 330[11]-ში.

ხელმძღვანელობის დასკვნის შეფასება

ხელმძღვანელობის დასკვნა და შესაბამისი ანალიზი და აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის დასკვნის შეფასება (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ8. ხელმძღვანელობის დასკვნა სუბიექტის უნარზე, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, წარმოადგენს მნიშვნელოვან საკითხს, რომელიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობის შეფასებისას.

გ9. აუდიტორს არ ევალება ხელმძღვანელობის არასაკმარისი ანალიზის გამოსწორება. თუმცა, ზოგჯერ ხელმძღვანელობის დასკვნის მხარდასაჭერად ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული არასაკმარისი ანალიზი შეიძლება ხელს არ უშლიდეს აუდიტორს იმის შეფასებაში, მოცემულ გარემოებებში მიზანშეწონილი არის თუ არა ხელმძღვა-

10. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 37-ე პუნქტი.

11. ასს 330 - `*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*`.

ნელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება. მაგალითად, თუ წარსულში სუბიექტის საქმიანობა რენტაბელური იყო და ადვილად მიუწვდებოდა ხელი ფინანსურ რესურსებზე, ხელმძღვანელობამ დასკვნა შეიძლება დეტალური ანალიზის გარეშე გამოიტანოს. ამ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობის დასკვნის მიზანშეწონილობა აუდიტორმა შეიძლება დეტალური პროცედურების ჩატარების გარეშე შეაფასოს, თუ სხვა ჩატარებული აუდიტის პროცედურები საკმარისია იმისათვის, რომ აუდიტორმა გამოიტანოს დასკვნა იმის თაობაზე, მიზანშეწონილია თუ არა მოცემულ გარემოებებში ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება.

გ10. სხვა შემთხვევებში, ხელმძღვანელობის მიერ სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ გამოტანილი დასკვნის შეფასება აუდიტორის მიერ, როგორც ეს მე-12 პუნქტით მოითხოვება, შეიძლება მოიცავდეს იმ პროცედურების შეფასებას, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თავისი დასკვნის გამოსატანად; იმ დაშვებების შეფასებას, რომლებსაც ეყრდნობა ხელმძღვანელობის დასკვნა, ასევე ხელმძღვანელობის სამომავლო გეგმებისა და მოცემულ გარემოებებში მათი პრაქტიკულად განხორციელების შესაძლებლობის შეფასებას.

ხელმძღვანელობის დასკვნით მოცული პერიოდი (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ11. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების უმეტესობაში, რომლებიც ცალსახად მოითხოვს ხელმძღვანელობისგან ზემოაღნიშნული დასკვნის გამოტანას, მითითებულია პერიოდი, რომლის მიმართაც ხელმძღვანელობას ევალება ყველა ხელმისაწვდომი ინფორმაციის გათვალისწინება[12].

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. მე-12-13 პუნქტები)

გ12. ხშირად მცირე სუბიექტების ხელმძღვანელობას შეიძლება მომზადებული არ ჰქონდეს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის დეტალური შეფასება, მაგრამ ამის ნაცვლად, ისინი შეიძლება დაეყრდნონ სუბიექტის ბიზნესისა და სამომავლო პერსპექტივის სიღრმისეულ ცოდნას. მიუხედავად ამისა, წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა მაინც უნდა შეაფასოს, ხელ-

[12] მაგალითად, ბასს 1-ით განსაზღვრულია, რომ ეს პერიოდი საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან მინიმუმ თორმეტ თვეს უნდა მოიცავდეს, ან შეიძლება უფრო ხანგრძლივი იყოს.

მძღვანელობის მიერ სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ გამოტანილი დასკვნა. მცირე სუბიექტების შემთხვევაში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სუბიექტის საშუალოვადიანი და გრძელვადიანი დაფინანსების საკითხებზე ხელმძღვანელობასთან მსჯელობა, იმ პირობით, თუ ხელმძღვანელობის არგუმენტების დადასტურება შესაძლებელია საკმარისი დოკუმენტირებული მტკიცებულებებით და ისინი არ ეწინააღმდეგება სუბიექტის შესახებ აუდიტორის მიერ შექმნილ წარმოდგენას. ამგვარად, მე-13 პუნქტში მოცემული მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა ხელმძღვანელობას მისი შეფასების განვრცობა მოსთხოვოს, შეიძლება შესრულდეს მსჯელობით, გამოკითხვითა და შესაბამისი დოკუმენტების, მაგალითად, მიღებული სამომავლო მიწოდების შეკვეთების შემოწმებით და მათი პრაქტიკულად განხორციელების შესაძლებლობისა და სხვაგვარი დასაბუთების შეფასებით.

გ13. ხშირად მცირე სუბიექტებისთვის მნიშვნელოვანია მესაკუთრე-მმართველების უწყვეტი მხარდაჭერა, რათა მათ საქმიანობა განაგრძონ, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმოებმა. როდესაც მცირე სუბიექტი მესაკუთრე-მმართველისგან აღებული სესხით ფინანსდება, შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს, რომ არ მოხდეს ამ სახსრების გატანა (ამოღება). მაგალითად, ფინანსური სიძნელეების პირობებში, მცირე სუბიექტის ფუნქციონირების გაგრძელება შეიძლება დამოკიდებული იყოს მესაკუთრე-მმართველის მიერ ბანკებისა და სხვა საფინანსო დაწესებულებებისაგან სესხების აღებაზე, ან მესაკუთრე-მმართველის მიერ აღნიშნული სესხის უზრუნველყოფაზე პირადი აქტივების დაგირავებით. ამ შემთხვევაში, აუდიტორი ამოწმებს შესაბამის დოკუმენტებს, რომლებიც ადასტურებს მესაკუთრე-მმართველის სესხის ან გარანტიის სუბორდინაციას. როდესაც სუბიექტი დამოკიდებულია მესაკუთრე-მმართველის დამატებით მხარდაჭერაზე, აუდიტორი განიხილავს, რამდენად შესწევს მესაკუთრე-მმართველს შესაბამისი შეთანხმებით დაკისრებული ვალდებულების შესრულების უნარი. ამასთან, აუდიტორმა შეიძლება მესაკუთრე-მმართველისგან მოითხოვს წერილობითი დადასტურება ამგვარი მხარდაჭერის ვადებისა და პირობების, ასევე მესაკუთრე-მმართველის განზრახვის ან მისი ახსნა-განმარტებების ამ შეთანხმების შესახებ.

პერიოდი, რომელსაც არ მოიცავს ხელმძღვანელობის შეფასება
(იხ. მე-15 პუნქტი)

გ14. როგორც მე-11 პუნქტით მოითხოვება, აუდიტორს მუდმივად უნდა ახსოვდეს ისეთი ცნობილი მოვლენების (წინასწარდაგეგმილი ან არა) ან პირობების არსებობის შესაძლებლობის შესახებ, რომლებიც

მოხდება იმ პერიოდის შემდეგ, რომელსაც მოიცავს ხელმძღვანელობის შეფასება და რომლებმაც შესაძლოა ეჭვქვეშ დააყენოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მართებულობა. ვინაიდან რაიმე მოვლენის ან პირობის შედეგის განუსაზღვრელობის ხარისხი მით უფრო იზრდება, რაც უფრო შორეულ მომავალში ხდება მოცემული მოვლენა ან შეიქმნება მოცემული პირობები, ამიტომ ამგვარი მოვლენებისა და პირობების განხილვისას აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებული შესაძლო მნიშვნელოვანი პრობლემების ნიშნები, სანამ განიხილავს აუცილებელ გასატარებელ ზომებს. თუ გამოვლინდება ამგვარი მოვლენები ან პირობები, აუდიტორს შეიძლება აუცილებლად დასჭირდეს, ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს მოვლენის ან პირობის პოტენციური მნიშვნელობის შეფასება სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ მის მიერ გამოტანილ დასკვნასთან მიმართებით. ასეთ სიტუაციებში გამოიყენება მე-16 პუნქტში განხილული პროცედურები.

გ15. ხელმძღვანელობის გამოკითხვის გარდა, აუდიტორს არ ევალება რაიმე სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარება ისეთი მოვლენების ან პირობების დასადგენად, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, იმ პერიოდის დასრულების შემდეგ, რომელსაც მოიცავს ხელმძღვანელობის შეფასება, რომლის ხანგრძლივობა, როგორც მე-13 პუნქტშია მითითებული, უნდა იყოს მინიმუმ თორმეტი თვე ფინანსური ანგარიშგების თარიღიდან.

დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომლებიც ტარდება გარკვეული მოვლენების ან პირობების გამოვლენისას (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ16. მე-16 პუნქტში მოცემული მოთხოვნების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:

- ფულადი ნაკადების, მოგებისა და სხვა შესაფერისი პროგნოზების ანალიზს და ხელმძღვანელობასთან მათ განხილვას;
- სუბიექტის ბოლო ხელმისაწვდომი შუალედური ანგარიშგების ანალიზს და ხელმძღვანელობასთან განხილვას;
- გამოშვებული სავალო ვალდებულებებისა და სასესხო ხელშეკრულებების პირობების მიმოხილვას და იმის დადგენას, ირღვევა თუ არა რომელიმე მათგანი;
- დირექტორთა, აქციონერების, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და მნიშვნელოვანი კომიტეტების კრებების

(სხდომების) ოქმების გაცნობას, ფინანსური სიძნელეების ნიშნების გამოსავლენად;

- სუბიექტის იურისტის გამოკითხვას სასამართლოში შეტანილი სარჩელებისა და პრეტენზიების შესახებ, ასევე იმის თაობაზე, რამდენად დასაბუთებულად აფასებს ხელმძღვანელობა ამ სარჩელებისა და მათ დაკმაყოფილებასთან დაკავშირებულ ფინანსურ შედეგებს;
- დაკავშირებული ან სხვა მესამე მხარისთვის ფინანსური მხარდაჭერის უზრუნველყოფის ან შენარჩუნების მიზნით დადებული ხელშეკრულებების არსებობის, მათი კანონიერებისა და განხორციელების შესაძლებლობის დადასტურებას და ამ მხარეთა ფინანსური შესაძლებლობების შეფასებას, დამატებითი ფულადი სახსრებით სუბიექტის უზრუნველყოფის კუთხით;
- სუბიექტის გეგმების განხილვას, რომლებიც ეხება მომხმარებლების შეუსრულებელ შეკვეთებთან დაკავშირებული პრობლემების მოგვარებას;
- აუდიტის პროცედურების ჩატარებას შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით, რათა გამოვლინდეს ისეთი მოვლენები, რომლებიც ამცირებს სუბიექტის შესაძლებლობას, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, ან სხვაგვარ გავლენას ახდენს ამ შესაძლებლობაზე;
- ნასესხები სახსრების არსებობის, პირობებისა და საკმარისობის დადასტურებას;
- მარეგულირებელი ორგანოების მიერ გასატარებელი ღონისძიებების შესახებ მომზადებული ანგარიშების მოპოვებასა და გაანალიზებას;
- აქტივების გაყიდვასთან დაკავშირებული ნებისმიერი დაგეგმილი ოპერაციის დასაბუთებულობის საკმარისობის განსაზღვრას.

ხელმძღვანელობის სამომავლო სამოქმედო გეგმების შეფასება
(იხ. პუნქტი 16(ბ))

გ17. ხელმძღვანელობის სამომავლო სამოქმედო გეგმების შეფასება შეიძლება მოიცავდეს ხელმძღვანელობის გამოკითხვას სამომავლო ღონისძიებების თაობაზე, მაგალითად, როგორ გეგმავს აქტივების ლიკვიდაციას, სახსრების მოზიდვას ან ვალის რესტრუქტურიზაციას, დანახარჯების შემცირებას ან გადავადებას, ან კაპიტალის გაზრდას.

ხელმძღვანელობის დასკვნით მოცული პერიოდი (იხ. პუნქტი 16(გ))

გ18. 16(გ) პუნქტში აღწერილი პროცედურების გარდა, აუდიტორს შეუძლია ერთმანეთს შეუდაროს:

- უახლოესი წინა პერიოდების საპროგნოზო ფინანსური ინფორმაცია შესაბამისი პერიოდის ფაქტობრივ შედეგებს; და
- მიმდინარე პერიოდის შესაბამისი საპროგნოზო ფინანსური ინფორმაცია - მიმდინარე მომენტისთვის მიღწეულ შედეგებს.

გ19. როდესაც ხელმძღვანელობის დაშვებები გულისხმობს მესამე მხარეთა მხარდაჭერის შენარჩუნებას სუბორდინირებული სესხების გაცემით, მათი მხრიდან ვალდებულებების აღებით სუბიექტისთვის მიცემული დაფინანსების შენარჩუნებაზე ან დამატებითი დაფინანსებით უზრუნველყოფაზე, ან გარანტიების გაცემის ფორმით და მსგავსი დახმარება მნიშვნელოვანია სუბიექტის უნარისთვის, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს საკითხის განხილვა იმის თაობაზე, მოითხოვს თუ არა აღნიშნული მესამე მხარეებისგან წერილობით დადასტურებას, მათი მხარდაჭერის უზრუნველყოფის შესაძლებლობის (მათ შორის, მხარდაჭერის ვადების და პირობების) შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია
(იხ. პუნქტი 16(ე))

გ20. აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ოფიციალური წერილის მოპოვება სხვა საკითხებზე (იმ საკითხების გარდა, რომლებსაც ითვალისწინებს მე-16 პუნქტი), აუდიტის მტკიცებულებების გასამყარებლად, რომლებიც მოიპოვა ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობის შესახებ გამოტანილ დასკვნასთან დაკავშირებული მისი სამომავლო სამოქმედო გეგმებისა და ამ გეგმების განხორციელების პრაქტიკული უნარის შესახებ.

აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნები

მოვლენებთან და პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ (იხ. პუნქტები 18-19)

გ21. ფრაზა `არსებითი განუსაზღვრელობა~ ბასს 1-ში გამოიყენება ისეთი მოვლენების ან პირობების განხილვისას, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ და რომელთა

შესახებაც ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში მსგავს გარემოებებში გამოიყენება ფრაზა `მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა~.

განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობის შეფასება, როდესაც გამოვლენილია მოვლენები ან პირობები და არსებითი განუსაზღვრელობა არსებობს

გ22. როგორც მე-18 პუნქტშია განმარტებული, არსებითი განუსაზღვრელობა იმ შემთხვევაში იარსებებს, როდესაც მოვლენების ან პირობების პოტენციური ზემოქმედების დონე და იმის ალბათობა, რომ ეს მოხდება, იმგვარია, რომ აუცილებელია ამ განუსაზღვრელობის ბუნებისა და შესაძლო შედეგების შესახებ ადეკვატური ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად (ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში), ან იმისთვის, რომ ფინანსურმა ანგარიშგებამ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი (შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევაში). მე-18 პუნქტის თანახმად, აუდიტორს ევალება დასკვნის გამოტანა იმის თაობაზე, არსებობს თუ არა ამგვარი არსებითი განუსაზღვრელობა, იმის მიუხედავად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში განმარტებულია თუ არა არსებითი განუსაზღვრელობა, ან როგორ არის განმარტებული.

გ23. მე-19 პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორს ევალება იმის დადგენა, ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ამ პუნქტში აღწერილ საკითხებთან მიმართებით. ეს მოთხოვნა ავსებს მოთხოვნას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით, მე-19 პუნქტში აღწერილი საკითხების გარდა, შეიძლება მოითხოვებოდეს სხვა სახის ინფორმაციის გამჟღავნებაც, როგორიცაა, მაგალითად ინფორმაცია:

- ხელმძღვანელობის მიერ იმ მოვლენების ან პირობების მნიშვნელობის შეფასების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის შესაძლებლობასთან, შეასრულოს თავისი ვალდებულებები; ან

- ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი მსჯელობისა და მიღებული გადაწყვეტილებების თაობაზე, რომლის საფუძველზეც შეაფასა სუბიექტის უნარი, რომ საქმიანობას გააგრძელებს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში შეიძლება მოცემული იყოს დამატებითი მითითებები იმის შესახებ, როგორ უნდა განსაზღვროს ხელმძღვანელობამ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაცია ძირითადი მოვლენების ან პირობების პოტენციური ზემოქმედების დონის, ან მათი მოხდენის ალბათობისა და დროის შესახებ.

განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობის შეფასება, როდესაც გამოვლენილია მოვლენები ან პირობები, მაგრამ არსებითი განუსაზღვრელობა არ არსებობს (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ24. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც არსებითი განუსაზღვრელობა არ არსებობს, მე-20 პუნქტის თანახმად აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით მაინც უნდა შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა ადეკვატურ ახსნა-განმარტებებს იმ მოვლენებისა თუ პირობების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები ითვალისწინებს განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა:

- ძირითადი მოვლენები ან პირობები;
- ხელმძღვანელობის მიერ იმ მოვლენების ან პირობების მნიშვნელობის შეფასება, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის შესაძლებლობასთან, შეასრულოს თავისი ვალდებულებები;
- ხელმძღვანელობის გეგმები, რომლებიც გამიზნულია ამ მოვლენების ან პირობების ზემოქმედების ხარისხის შესასუსტებლად; ან
- ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი მსჯელობა და მიღებული გადაწყვეტილებები, რომლის საფუძველზეც შეაფასა სუბიექტის უნარი, რომ საქმიანობას გააგრძელებს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო.

გ25. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, აუდიტორის შეფასება იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა, უნდა მოიცავდეს ფინანსური ანგარიშგების საერთო

წარდგენის, მისი სტრუქტურისა და შინაარსის შეფასებას; ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაში, მათ შორის შესაბამის განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციები და მოვლენები წარმოდგენილია თუ არა იმგვარად, რომ უზრუნველყოფდეს სამართლიან წარდგენას.[13] კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ აუცილებელია დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, თუ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ მოვლენებს ან პირობებს, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მაგრამ მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, აუდიტორი დაასკვნის, რომ არ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, ხოლო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები აშკარად არ მოითხოვს განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას ამ გარემოებების შესახებ.

გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე

ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ26. თუ ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე, მაგრამ, აუდიტორის აზრით, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის, ასეთ სიტუაციაში გამოიყენება 21-ე პუნქტის მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა უნდა გამოთქვას უარყოფითი მოსაზრება, იმის მიუხედავად, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ახსნილი იქნება თუ არა, რომ ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის.

გ27. როდესაც კონკრეტულ გარემოებებში ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის, სუბიექტის ხელმძღვანელობას შეიძლება მოეთხოვებოდეს, ან შეიძლება ხელმძღვანელობამ თვითონ გადაწყვიტოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადება სხვა საფუძვლით (მაგალითად, სალიკვიდაციო საფუძველზე). აუდიტორმა შესაძლებელია შეძლოს ამ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება, თუკი

13. ასს 700 (გადასინჯული) - *`მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში`*, იხ. მე-14 პუნქტი.

დაადგენს, რომ მოცემულ გარემოებებში მისაღებია ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ამგვარი სხვა საფუძვლით. მან ასევე შეიძლება შეძლოს ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა, თუ ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ადეკვატურ განმარტებებს ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული საფუძვლის შესახებ, ან შეიძლება მიზანშეწონილად ან აუცილებლად მიიჩნიოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება აუდიტორის დასკვნაში ასს 706-ის (გადასინჯული)[14] შესაბამისად, რათა მომხმარებლის ყურადღება მიაპყროს ზემოაღნიშნულ ალტერნატიულ საფუძველსა და მისი გამოყენების მიზეზებზე.

ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილია, მაგრამ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა (იხ. პუნქტები 22-23)

გ28. არსებითი განუსაზღვრელობის გამოვლენა ერთ-ერთი ისეთი საკითხია, რომელიც მნიშვნელოვანია მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების სათანადოდ გაგების თვალსაზრისით. აუდიტორის დასკვნაში ცალკე ნაწილის დართვა, რომლის სათაურიდან ჩანს, რომ საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით არსებითი განუსაზღვრელობა არსებობს, მომხმარებლების ყურადღებას ამახვილებს ამ სიტუაციაზე.

გ29. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემულია იმ ტექსტის საილუსტრაციო ნიმუშები, რომლის ჩართვაც ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში სავალდებულოა, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებია. თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები არ არის, შესაძლებელია აუცილებელი გახდეს ამ დანართში წარმოდგენილი საილუსტრაციო ნიმუშების ადაპტირება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლების მოთხოვნების ასახვის მიზნით, კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.

გ30. 22-ე პუნქტი ადგენს მინიმალურ ინფორმაციას, რომელიც აუცილებლად უნდა იყოს წარმოდგენილი აუდიტორის დასკვნაში ამ პუნქტში აღწერილ თითოეულ შემთხვევაში. სავალდებულო ინფორმაციის

14. ასს 706 (გადასინჯული) - `*მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

შევსების მიზნით, აუდიტორს შეუძლია სხვა ინფორმაციის დამატებაც, მაგალითად შეუძლია ახსნას, რომ:

- არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობის ცოდნას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების სათანადოდ გაგების თვალსაზრისით;[15] ან
- როგორ გადაიჭრა აღნიშნული საკითხი აუდიტში. (იხ. პუნქტი გ1)

არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულია ადეკვატური ინფორმაცია (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ31. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემული 1-ლი ნიმუში ისეთი აუდიტორის დასკვნის მაგალითია, როდესაც აუდიტორმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ მიზანშეწონილია ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება, თუმცა არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის განმარტებული ეს საკითხი. ასს 700-ის (გადასინჯული) დანართში მოცემული აუდიტორის დასკვნების საილუსტრაციო ნიმუშებიც მოიცავს სანიმუშო ტექსტს, რომელიც უნდა აისახოს ნებისმიერი სუბიექტის აუდიტორის დასკვნაში საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, რათა გამოჩნდეს, რა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრებათ საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, ერთი მხრივ, იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე და, მეორე მხრივ, აუდიტორს.

ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული არსებითი განუსაზღვრელობა (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ32. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემული აუდიტორის დასკვნის მე-2 და მე-3 ნიმუშები აუდიტორის ისეთი დასკვნების მაგალითებია, რომლებიც შეიცავს პირობით და უარყოფით მოსაზრებას, შესაბამისად, იმის გამო, რომ, მართალია, აუდიტორმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობის შესახებ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული არსებითი განუსაზღვრელობა.

15. ასს 706 (გადასინჯული), პუნქტი გ2.

გ33. ისეთ სიტუაციაში, როდესაც მრავალმხრივი არსებითი განუსაზღვრელობები არსებობს, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, შესაძლოა უფრო მიზანშეწონილად მიიჩნიოს უარის გაცხადება მოსაზრების გამოხატვაზე დასკვნაში, ნაცვლად იმისა, რომ დასკვნაში ჩართოს 22-ე პუნქტით მოთხოვნილი ტექსტი. აღნიშნულ საკითხზე მითითებები მოცემულია ასს 705-ში (გადასინჯული).[16]

მარეგულირებელი ორგანოების ინფორმირება (იხ. პუნქტები 22-23)

გ34. როდესაც რეგულირებადი დარგის სუბიექტის აუდიტორი მიიჩნევს, რომ შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტორის დასკვნაში საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებულ საკითხებზე მინიშნება, შეიძლება აუდიტორს იმავდროულად ევალებოდეს ამ საკითხების ინფორმირება სათანადო მარეგულირებელი, სამართალდამცავი ან საზედამხედველო ორგანოებისთვის.

ხელმძღვანელობას არ სურს შეფასების გაკეთება ან განვრცობა
(იხ. 24-ე პუნქტი)

გ35. გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორი შეიძლება დარწმუნდეს, რომ აუცილებელია, ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს სუბიექტის ფუნქციონრებადობის უნარის შეფასება, ან მის მიერ მომზადებული შეფასების განვრცობა. თუ ხელმძღვანელობას არ სურს ამის გაკეთება, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტორის დასკვნაში პირობითი მოსაზრების გამოთქმა, ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარის გაცხადება, იმ მოტივით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობის შესახებ, როგორიცაა, მაგალითად აუდიტის მტკიცებულებები, ხელმძღვანელობის გეგმების ან სხვა შემარბილებელი ფაქტორების არსებობის შესახებ.

16. ასს 705 (გადასინჯული), მე-10 პუნქტი.

დანართი

(იხ. პუნქტები გ29, გ31-გ32)

საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის განმარტებული ეს საკითხი.
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია იმის გამო, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული ეს საკითხი.
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული არ არის მოთხოვნილი ინფორმაცია ამ არსებით განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით.

1-ლი ნიმუში - არამოდიფიცირებული მოსაზრება, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის განმარტებული ეს საკითხი.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600[1] არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის[2] შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. `სუფთა~) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის განმარტებული ეს არსებითი განუსაზღვრელობა;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;

---

1. ასს 600 - `*სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)*~.
2. ასს 210 - `*აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება*~.

- **აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;**
- **პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;**
- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[3]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

---

3. ქვესათაური - `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *`აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე`* - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა

გვსურს თქვენი ყურადღება შევაჩეროთ ფინანსური ანგარიშგების მე-6 შენიშვნაზე, რომელიც გვიჩვენებს, რომ კომპანიის მიერ მიღებულმა წმინდა ზარალმა შეადგინა ZZZ 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული საანგარიშგებო წლისათვის და ამ თარიღისათვის კომპანიის მოკლევადიანმა ვალდებულებებმა მთლიან აქტივებს YYY-ით გადააჭარბა. როგორც მე-6 შენიშვნაშია აღნიშნული, ეს მოვლენები და პირობები, სხვა საკითხებთან ერთად, მიუთითებს არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს ABC კომპანიის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა გააგრძელოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე ცალკე მოსაზრებას არ გამოვთქვამთ. ამასთან, დავადგინეთ, რომ - *`ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა`* - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ქვემოთ განხილული საკითხებიც აუდიტის ძირითადი საკითხებია, რომელთა შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.

[*აუდიტის თითოეული ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.*]

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[4]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული)[5] 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

---

4. ამ ასს-ში ყველგან, საილუსტრაციო აუდიტორის დასკვნის ნიმუშებში, შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების `ხელმძღვანელობა~ და `მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები~ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

5. ასს 700-ის (გადასინჯული) 34-ე და 39-ე პუნქტები მოითხოვს სათანადო ტექსტის ჩართვას ნებისმიერი სუბიექტის აუდიტორის დასკვნაში საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, რათა გამოჩნდეს, რა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრებათ საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, ერთი მხრივ, იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე და, მეორე მხრივ, აუდიტორს.

მე-2 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია იმის გამო, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული ეს საკითხი.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უწართან დაკავშირებით, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ფინანსური ანგარიშგების yy შენიშვნაში განხილულია კომპანიის დაფინანსების ხელშეკრულებების მნიშვნელობა, მათი დასრულების ვადები და დაფინანსების მთლიანი თანხა. თუმცა, წარმოდგენილი არ არის ინფორმაცია ამ სიტუაციის გავლენის შესახებ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან რეფინანსირების შესაძლებლობის შესახებ, არც ახსნილი არ არის, რომ აღნიშნული სიტუაცია წარმოქმნის არსებით განუსაზღვრელობას;
- ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია იმის გამო, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობა. აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას, ვინაიდან აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტის გავლენა, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული ზემოაღნიშნული საკითხი;

- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[6]

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, გარდა ჩვენი დასკვნის - *`პირობითი მოსაზრების საფუძველი~* - ნაწილში აღწერილი საკითხების არასრულყოფილი განმარტებისა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან *უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

---

6. ქვესათაური - `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც განხილულია ფინანსური ანგარიშგების yy შენიშვნაში, კომპანიის დაფინანსების ხელშეკრულებების ვადები ამოიწურა და დავალიანების თანხები უნდა დაიფაროს 20X2 წლის 19 მარტისთვის. კომპანიამ ვერ შეძლო სესხის რეფინანსირება და ვერც დაფინანსების სხვა საშუალება გამოძებნა. ზემოაღნიშნული მოვლენები მიუთითებს, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს კომპანიის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული ეს საკითხი.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *`აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~* - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-6 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-6 ნიმუშის `სხვა ინფორმაცია~ ნაწილის ბოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება პირობითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმავდროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.]

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე

არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. ამასთან, დავადგინეთ, რომ - *`პირობითი მოსაზრების საფუძველი~* - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ქვემოთ განხილული საკითხებიც აუდიტის ძირითადი საკითხებია, რომელთა შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.

[*აუდიტის თითოეული ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.*]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[7]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული)[8] *1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]*

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

---

7. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

8. ასს 700-ის (გადასინჯული) 34-ე და 39-ე პუნქტები მოითხოვს სათანადო ტექსტის ჩართვას ნებისმიერი სუბიექტის აუდიტორის დასკვნაში საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, რათა გამოჩნდეს, რა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრებათ საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, ერთი მხრივ, იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე და, მეორე მხრივ, აუდიტორს.

მე-3 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული არ არის მოთხოვნილი ინფორმაცია ამ არსებით განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ და კომპანია აპირებს, თავი გაკოტრებულად გამოაცხადოს. ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული არ არის მოთხოვნილი ინფორმაცია ამ არსებით განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით. აუდიტორის მოსაზრება უარყოფითია, ვინაიდან ზემოაღნიშნული ინფორმაციის გამოტოვების/არგამჟღავნების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;

- **პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;**
- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[9]

უარყოფითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, იმის გამო, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული არ არის ინფორმაცია, რომელიც აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *`უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი~ - ნაწილში*, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი

კომპანიის დაფინანსების ხელშეკრულებების ვადები ამოიწურა და გადასახდელი თანხები უნდა დაფარულიყო 20X1 წლის 31 დეკემბერს. კომპანიამ ვერ შეძლო სესხის რეფინანსირება, ვერც დაფინანსების სხვა საშუალება გამოძებნა და აპირებს თავი გაკოტრებულად გამოაცხადოს. ხსენებული მოვლენები მიუთითებს, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც

9. ქვესათაური - `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, აგრეთვე სუბიექტის უნარის შესახებაც, რომ ის შეძლებს თავისი აქტივების გაყიდვასა და ვალდებულებების დაფარვას ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში. ფინანსურ ანგარიშგებაში (და მასზე დართულ შენიშვნებში) გამჟღავნებული არ არის ინფორმაცია ამ ფაქტის შესახებ.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *`აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე`* - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-7 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-7 ნიმუშის `სხვა ინფორმაცია~ ნაწილის ბოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმავდროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[10]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული)[11] 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

---

10. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

---

11. ასს 700-ის (გადასინჯული) 34-ე და 39-ე პუნქტები მოითხოვს სათანადო ტექსტის ჩართვას ნებისმიერი სუბიექტის აუდიტორის დასკვნაში საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, რათა გამოჩნდეს, რა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრებათ საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, ერთი მხრივ, იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე და, მეორე მხრივ, აუდიტორს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 580

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამთარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 580-ის მოქმედების სფერო 1-2

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, როგორც აუდიტის მტკიცებულება 3-4

ძალაში შესვლის თარიღი 5

მიზნები 6

განმარტებები 7-8

მოთხოვნები

ხელმძღვანელობა, ვისგანაც მოითხოვება ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა 9

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ 10-12

სხვა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია 13

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის თარიღი და წერილით მოცული პერიოდ(ებ)ი 14

ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის ფორმა 15

ეჭვი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებით და მოთხოვნილი ინფორმაციის არწარდგენა 16-20

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, როგორც აუდიტის მტკიცებულება გ1

ხელმძღვანელობა, ვისგანაც მოითხოვება ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა გ2-გ6

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ გ7-გ9

სხვა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია გ10-გ13

ზღვრული თანხის ინფორმირება გ14

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის თარიღი და წერილით მოცული პერიოდ(ებ)ი გ15-გ18

ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის ფორმა გ19-გ21

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ22

ეჭვი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებით და მოთხოვნილი ინფორმაციის არწარდგენა გ23-გ27

1-ლი დანართი: იმ ასს-ების ჩამონათვალი, რომლებიც მოიცავს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნებს

მე-2 დანართი: ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილის ნიმუში

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 580 - „*ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია*“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“ - ერთად.

შესავალი

ასს 580-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს ხელმძღვანელობის, ან, თუ შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ინფორმაციის ოფიციალურ წარდგენაზე აუდიტორის პასუხისმგებლობას.

2. 1-ელ დანართში მოცემულია სხვა ასს-ების ჩამონათვალი, რომლებიც მოიცავს ინფორმაციის ოფიციალური წარდგენის მოთხოვნებს. სხვა ასს-ებში მოცემული ინფორმაციის ოფიციალური წარდგენის სპეციფიკური მოთხოვნები არ ზღუდავს წინამდებარე ასს-ის გამოყენებას.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, როგორც აუდიტის მტკიცებულება

3. აუდიტის მტკიცებულება წარმოადგენს აუდიტორის მიერ დასკვნების გამოსატანად გამოყენებულ ინფორმაციას, რომელსაც ეფუძნება აუდიტორის მოსაზრება.[1] ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია აუცილებელი ინფორმაციაა, რომელსაც აუდიტორი მოითხოვს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით. შესაბამისად, გამოკითხვებზე პასუხების მსგავსად, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციაც აუდიტის მტკიცებულებას წარმოადგენს. (იხ. პუნქტი გ1)

4. მართალია, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია აუცილებელ აუდიტის მტკიცებულებას იძლევა, მაგრამ იგი თავისთავად ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს ვერც ერთ საკითხზე, რომლებსაც ეხება. უფრო მეტიც, ის ფაქტი, რომ ხელმძღვანელობამ ოფიციალურად წარმოადგინა საიმედო ინფორმაცია, გავლენას არ ახდენს სხვა აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათსა და მოცულობაზე, რომელსაც აუდიტორი მოიპოვებს, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესრულების ან კონკრეტული მტკიცებების თაობაზე.

1. ასს 500 - „*აუდიტის მტკიცებულება*“, პუნქტი 5(გ).

ძალაში შესვლის თარიღი

5. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზნები

6. აუდიტორის მიზნებია:

   ა) ხელმძღვანელობისაგან და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან ოფიციალური ინფორმაციის მოპოვება იმის თაობაზე, რომ მათ სჯერათ, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და აუდიტორისთვის მიწოდებული ინფორმაციის სისრულესთან დაკავშირებით თავიანთი პასუხისმგებლობა შეასრულეს;

   ბ) ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული კონკრეტული მტკიცებების შესაფერისი სხვა აუდიტის მტკიცებულებების განმტკიცება, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის მეშვეობით, თუ აუდიტორი საჭიროდ ჩათვლის ან მოითხოვება სხვა ასს-ებით; და

   გ) ხელმძღვანელობის და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციაზე სათანადო რეაგირება, ან ხელმძღვანელობის და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ინფორმაციის ოფიციალურად არწარდგენაზე სათანადო რეაგირება.

განმარტება

7. ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია – ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორისათვის წარდგენილი წერილობითი განცხადება, გარკვეული საკითხების დადასტურების ან სხვა აუდიტის მტკიცებულების მხარდაჭერის მიზნით. ამ კონტექსტში ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია არ მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებას და მასში მოცემულ მტკიცებებს, ან შესაბამის საბუღალტრო წიგნებსა და ბუღალტრულ ჩანაწერებს;

8. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის „ხელმძღვანელობა~ აღნიშნავს „ხელმძღვანელობას და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსაც~. უფრო მეტიც, ფინანსური ანგა-

რიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში, ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და *სამართლიან წარდგენაზე*, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით; ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, *რომელიც უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ასახავს*, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით.

მოთხოვნები

ხელმძღვანელობა, ვისგანაც მოითხოვება ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა

9. აუდიტორმა ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა უნდა მოითხოვოს იმ ხელმძღვანელი პირებისაგან, რომლებსაც ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით შესაფერისი პასუხისმგებლობა აკისრიათ და მოცემული საკითხები იციან. (იხ. პუნქტები გ2-გ6)

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება

10. აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა იმის თაობაზე, რომ მან შეასრულა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის მასზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან წარდგენასთან დაკავშირებული, რაც განსაზღვრულია აუდიტის გარიგების პირობებით.[2] (იხ. პუნქტები გ7-გ9, გ14, გ22)

მოწოდებული ინფორმაცია და ოპერაციების სისრულე

11. აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია იმის თაობაზე, რომ:

    ა) აუდიტორს წარუდგინა სრული შესაფერისი ინფორმაცია და მისთვის უზრუნველყო ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა, აუდიტის გარიგების შეთანხმებული პირობების მიხედვით;[3] და

    ბ) ყველა ოპერაცია აღრიცხული და ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში. (იხ. პუნქტები გ7-გ9, გ14, გ22)

2. ასს 210 - „*აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება*“, პუნქტი 6(ბ)(i).

3. ასს 210, პუნქტი 6 (ბ)(iii).

წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციაში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა

12. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციაში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აღწერილი უნდა იყოს მე-10 და მე-11 პუნქტებში მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად, იმგვარადვე, როგორც აღწერილია აუდიტის გარიგების პირობებში.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი სხვა ოფიციალური ინფორმაცია

13. აუდიტორს სხვა ასს-ებით მოეთხოვება, რომ ხელმძღვანელობისგან მოითხოვოს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ, მსგავსი მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის გარდა, დამატებით აუცილებელია ერთი ან მეტი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მტკიცებების შესაფერისი სხვა აუდიტის მტკიცებულებების განსამტკიცებლად, მან უნდა მოითხოვოს ამგვარი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენაც. (იხ. პუნქტები გ10-გ13, გ14, გ22)

ხელმძღვანელობის მიერ ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის თარიღი და წერილით მოცული პერიოდ(ებ)ი

14. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის თარიღი, პრაქტიკული თვალსაზრისით, რაც შეიძლება ახლოს უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნის თარიღთან, მაგრამ არ უნდა იყოს აღნიშნული თარიღის შემდგომი რიცხვით დათარიღებული. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს აუდიტორის დასკვნაში მითითებულ ყველა ფინანსურ ანგარიშგებასა და ყველა პერიოდ(ებ)ს. (იხ. პუნქტები გ15-გ18).

ინფორმაციის ოფიციალურად წარდგენის ფორმა

15. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილ ინფორმაციას უნდა ჰქონდეს ოფიციალური წერილის ფორმა, რომლის ადრესატია აუდიტორი. თუ კანონმდებლობით მოითხოვება, რომ ხელმძღვანელობამ ოფიციალური საჯარო განცხადება გააკეთოს თავისი პასუხისმგებლობის თაობაზე და აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ მსგავსი განცხადებები უზრუნველყოფს მე-10 ან მე-11 პუნქტებით მოთხოვნილ ოფიციალურ ინფორმაციას ან მის ნაწილს, წარდგენილ ოფიციალურ წერილში საჭირო აღარ არის იმ საკითხების ასახვა, რომლებსაც მოიცავს მსგავსი განცხადებები. (იხ. პუნქტები გ19-გ21)

ეჭვი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებით და მოთხოვნილი ინფორმაციის ოფიციალურად არწარდგენა

ეჭვი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობის თაობაზე

16. როდესაც აუდიტორს აეჭვებს ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობა, პატიოსნება, ეთიკური ღირებულებები, ან ზემოაღნიშნულთან ან მათ პრაქტიკულ რეალიზებასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის ძალისხმევის ან ერთგულების საკითხი, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს აღნიშნული პრობლემების გავლენა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის (ზეპირი თუ წერილობითი) და, ზოგადად, აუდიტის მტკიცებულების საიმედოობაზე. (იხ. პუნქტები გ24-გ25)

17. კონკრეტულად, თუ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია არ არის სხვა აუდიტის მტკიცებულების თავსებადი, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები, რათა სცადოს ამ საკითხის მოგვარება. თუ საკითხი გადაუჭრელი რჩება, აუდიტორმა ხელახლა უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობა, პატიოსნება, ეთიკური ღირებულებები, ან ზემოაღნიშნულთან ან მათ პრაქტიკულ რეალიზებასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის ძალისხმევის ან ერთგულების საკითხი და უნდა განსაზღვროს აღნიშნული პრობლემების გავლენა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის (ზეპირი თუ წერილობითი) და, ზოგადად, აუდიტის მტკიცებულების საიმედოობაზე. (იხ. პუნქტი გ23)

18. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია საიმედო არ არის, მან სათანადო ზომები უნდა მიიღოს, მათ შორის, უნდა განსაზღვროს შესაძლო გავლენა აუდიტორის დასკვნაში გამოხატულ აუდიტორის მოსაზრებაზე ასს 705-ის (გადასინჯული)[4] შესაბამისად და წინამდებარე ასს-ის მე-20 პუნქტის მოთხოვნების გათვალისწინებით.

მოთხოვნილი ინფორმაციის ოფიციალურად არწარდგენა

19. თუ ხელმძღვანელობა არ წარადგენს ერთ ან მეტ ოფიციალურ ინფორმაციას, აუდიტორმა:

    ა) საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან;

    ბ) ხელახლა უნდა შეაფასოს ხელმძღვანელობის პატიოსნება და აღნიშნულის გავლენა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმა-

4. ასს 705 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.*

ციის (ზეპირი თუ წერილობითი) და, ზოგადად, აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობაზე; და

გ) მიიღოს სათანადო ზომები, მათ შორის უნდა განსაზღვროს შესაძლო გავლენა აუდიტორის დასკვნაში გამოხატულ აუდიტორის მოსაზრებაზე, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად და წინამდებარე ასს-ის მე-20 პუნქტში მოცემული მოთხოვნების გათვალისწინებით.

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ

20. აუდიტორმა ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების გამოხატვაზე უარი უნდა განაცხადოს ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, თუ:

ა) დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობის პატიოსნების შესახებ საკმარისი ეჭვი არსებობს იმისათვის, რომ მე-10 და მე-11 პუნქტებით მოთხოვნილი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია საიმედო არ იყო; ან

ბ) ხელმძღვანელობა არ წარადგენს მე-10 და მე-11 პუნქტებით მოთხოვნილ ოფიციალურ ინფორმაციას. (იხ. პუნქტები გ26-გ27)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, როგორც აუდიტის მტკიცებულება (იხ. მე-3 პუნქტი)

გ1. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია აუდიტის მტკიცებულების მნიშვნელოვანი წყაროა. თუ ხელმძღვანელობა შეცვლის, ან არ წარადგენს მოთხოვნილ ოფიციალურ ინფორმაციას, ამან შეიძლება აუდიტორს მიანიშნოს ერთი ან მეტი მნიშვნელოვანი პრობლემის არსებობაზე. ოფიციალური ინფორმაციის წერილობით და არა ზეპირად წარდგენის მოთხოვნამ შეიძლება ხელმძღვანელობა აიძულოს მსგავსი საკითხები უფრო გულდასმით გაითვალისწინოს და, შესაბამისად, გააუმჯობესოს წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის ხარისხი.

ხელმძღვანელობა, ვისგანაც მოითხოვება ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ2. ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა მოეთხოვება მათ, ვინც პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. აღნიშნული პირები შეიძლება სხვადასხვა იყოს სუბიექტის მმართველობის სტრუქტურის, შესაბამისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მიხედვით; თუმცა, ხშირად ხელმძღვანელობა (და არა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები) პასუხისმგებელი მხარეა. ამგვარად, ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა შეიძლება მოეთხოვოს სუბიექტის უფროს აღმასრულებელ პირს და უფროს ფინანსურ მენეჯერს, ან სხვა ეკვივალენტური უფლებამოსილების მქონე პირს, რომლის თანამდებობას მსგავსი დასახელება არა აქვს. თუმცა, ზოგჯერ სხვა მხარეებიც, მაგალითად, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, არიან პასუხისმგებელნი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე.

გ3. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სუბიექტის საქმიანობის წარმართვაზე პასუხისმგებლობის გამო, მოსალოდნელია, რომ ხელმძღვანელობას ექნება სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მტკიცებების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის შესახებ საკმარისი ცოდნა, რის საფუძველზეც შემუშავდება წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია.

გ4. თუმცა, ზოგჯერ ხელმძღვანელობამ შეიძლება გადაწყვიტოს მათი გამოკითხვა, ვინც მონაწილეობს ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მტკიცებების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში, იმ პირების ჩათვლით, ვისაც სპეციალიზებული ცოდნა გააჩნია იმ საკითხებზე, რომელთა შესახებაც მოითხოვება ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა. ზემოაღნიშნული პირები შეიძლება მოიცავდეს:

- აქტუარს, რომელიც პასუხისმგებელია სააღრიცხვო შეფასებების აქტუარულად განსაზღვრაზე;
- ინჟინერ თანამშრომლებს, რომელთაც შეიძლება გააჩნდეთ გარემოსდაცვითი ვალდებულებების შეფასების სპეციალიზებულ ცოდნაზე პასუხისმგებლობა;
- შიდა მრჩეველს, რომელმაც შეიძლება სამართლებრივი პრეტენზიებისათვის შექმნილი ანარიცხების თაობაზე აუცილებელი ინფორმაციის მიწოდება უზრუნველყოს.

გ5. ზოგჯერ ხელმძღვანელობამ შეიძლება პირობითი ფორმულირება გამოიყენოს ოფიციალურ წერილში და განაცხადოს, რომ აუდიტორს

მიაწოდეს მათთვის ცნობილი ინფორმაცია, რომელიც ასახავს ხელმძღვანელობის მოსაზრებას. მიზანშეწონილია, თუ აუდიტორი მიიღებს ამგვარ ფორმულირებას, თუ დარწმუნებულია, რომ ეს ინფორმაცია მოამზადეს იმ პირებმა, რომელთაც შესაბამისი პასუხისმგებლობა აკისრიათ და იციან საკითხები, რომლებსაც აღნიშნული ინფორმაცია ეხება.

გ6. ხელმძღვანელობის მიერ გაცნობიერებულად წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საჭიროების გაძლიერების მიზნით, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას შეიძლება მოსთხოვოს ოფიციალურ წერილში იმის დადასტურება, რომ ხელმძღვანელობამ მსგავსი გამოკითხვა ჩაატარა მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის წარსადგენად. მოსალოდნელი არ არის, რომ მსგავსი გამოკითხვებისათვის საჭირო იქნება სუბიექტში მიღებული ოფიციალური შიდა პროცესის განვრცობა.

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ (იხ. მე-10-11 პუნქტები)

გ7. აუდიტის დროს მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ხელმძღვანელობამ შეასრულა მე-10 და მე-11 პუნქტებში მოცემული პასუხისმგებლობა, საკმარისი არ არის, თუ ხელმძღვანელობისაგან აუდიტორი არ მიიღებს იმის დადასტურებას, რომ სჯერა, მან აღნიშნული პასუხისმგებლობა შეასრულა. ამის მიზეზი ისაა, რომ აუდიტორს არ შეუძლია მხოლოდ სხვა აუდიტის მტკიცებულების საფუძველზე განსაჯოს, ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგება და მისთვის მოწოდებული ინფორმაცია მოამზადა და წარადგინა თუ არა, აუდიტის გარიგების პირობებით შეთანხმებული პასუხისმგებლობების აღიარებისა და გაცნობიერების საფუძველზე. მაგალითად, აუდიტორი ვერ დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობამ მას აუდიტის გარიგებაში შეთანხმებული ყველა შესაფერისი ინფორმაცია მიაწოდა, თუ არ დაუსვამს ხელმძღვანელობას კითხვას და დასტურს არ მიიღებს იმის თაობაზე, რომ მან აუდიტორს მიაწოდა აღნიშნული ინფორმაცია.

გ8. მე-10 და მე-11 პუნქტებით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაცია ეფუძნება ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტის გარიგების პირობებში შეთანხმებულ, თავისი პასუხისმგებლობის აღიარებასა და გაცნობიერებას, აუდიტორის მიერ აღნიშნული მოთხოვნების შესრულებაზე დადასტურების მოთხოვნის გზით. აუდიტორმა შეიძლება ხელმძღვანელობას ხელმეორედ სთხოვოს ოფიციალურ წერილში თავისი პასუხისმგებლობების ცოდნისა და გაცნობიერების დადასტურება. ეს გავრცელებული პრაქტიკაა ზოგიერთ იურისდიქციაში,

მაგრამ ამის გაკეთება ნებისმიერ შემთხვევაში შეიძლება იყოს განსაკუთრებით გამოსადეგი, თუ:

- მათ, რომლებმაც სუბიექტის სახელით ხელი მოაწერეს აუდიტის გარიგების პირობებს, აღარ გააჩნიათ შესაბამისი პასუხისმგებლობა;
- აუდიტის გარიგების პირობები შედგენილ იქნა წინა წელს;
- არსებობს რაიმე სიმპტომი იმისა, რომ ხელმძღვანელობას არასწორად ესმის აღნიშნული პასუხისმგებლობა; ან
- გარემოებების ცვლილება ამის გაკეთებას მიზანშეწონილს ხდის.

ასს 210-ის[5] შესაბამისად, როდესაც ხელმძღვანელობა განმეორებით ადასტურებს, რომ მას გაცნობიერებული აქვს თავისი პასუხისმგებლობა და აღიარებს ამას, წერილში აღარ უნდა იყოს ჩართული წინადადება, რომ აუდიტორს მიაწოდეს მათთვის ცნობილი ინფორმაცია, რომელიც ასახავს ხელმძღვანელობის მოსაზრებას. (როგორც ეს განხილულია წინამდებარე ასს-ის გ5 პუნქტში).

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელი სპეციფიკური ფაქტორები

გ9. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული ვალდებულებები შეიძლება უფრო ფართო იყოს, ვიდრე ეს სხვა სუბიექტების შემთხვევაშია. შედეგად, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებულმა დაშვებამ, რომლის საფუძველზეც ტარდება სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, შეიძლება წარმოქმნას დამატებითი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის საჭიროება. აღნიშნული შეიძლება მოიცავდეს ინფორმაციას, რომელიც ადასტურებს, რომ ოპერაციები და ღონისძიებები განხორციელდა კანონის, სხვა ნორმატიული აქტის ან სხვა უფლებამოსილი დოკუმენტის შესაბამისად.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი სხვა ოფიციალური ინფორმაცია
(იხ. მე-13 პუნქტი)

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დამატებით წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია

გ10. მე-10 პუნქტით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის გარდა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ფინანსური ანგა-

5. ასს 210, პუნქტი 6(ბ).

რიშგების შესახებ სხვა ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნა. მსგავსი ოფიციალური ინფორმაცია შეიძლება ავსებდეს, მაგრამ არ შეადგენდეს მე-10 პუნქტით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის ნაწილს. აღნიშნული შეიძლება მოიცავდეს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენას შემდეგ საკითხებზე:

- შესაბამისად იქნა თუ არა შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა; და
- შესაბამისად არის თუ არა აღიარებული, შეფასებული, წარდგენილი ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხები:
    - ხელმძღვანელობის გეგმები ან განზრახვა, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებაზე ან კლასიფიკაციაზე;
    - ვალდებულებები, როგორც ფაქტობრივი, ისე პირობითი;
    - აქტივების საკუთრების ან მათზე კონტროლის უფლება, დაყადაღება და აქტივების დაგირავება უზრუნველყოფის სახით; და
    - კანონების, სხვა ნორმატიული აქტებისა და სახელშეკრულებო შეთანხმებების ასპექტები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მათ შორის, ინფორმაცია მათი შეუსრულებლობის (დარღვევის) შესახებ.

დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა აუდიტორისათვის უკვე წარდგენილი ინფორმაციის შესახებ

გ11. მე-11 პუნქტით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის გარდა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს, ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა იმის თაობაზე, რომ მან აუდიტორს აცნობა, ხელმძღვანელობისათვის ცნობილი შიდა კონტროლის ყველა ნაკლოვანების შესახებ.

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, ცალკეული მტკიცების შესახებ

გ12. როდესაც აუდიტორი მტკიცებულებებს მოიპოვებს ან აფასებს ხელმძღვანელობის განსჯის შედეგად მიღებულ გადაწყვეტილებებსა და მიზნებს (განზრახვას), მან შეიძლება გაითვალისწინოს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთი ან რამდენიმე საკითხი:

- სუბიექტის მიერ გაცხადებული განზრახვების განხორციელების ისტორია;

- სუბიექტის არგუმენტები გარკვეული სამოქმედო კურსის არჩევისათვის;
- სუბიექტის უნარი, არ გადაუხვიოს კონკრეტული სამოქმედო კურსიდან;
- რაიმე სხვა ინფორმაციის არსებობა ან არარსებობა, რომელიც შეიძლება მოპოვებული იყო აუდიტის პროცესში და არ შეესაბამებოდა ხელმძღვანელობის განსჯას ან განზრახვას.

გ13. ამასთან, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ცალკეული მტკიცების შესახებ ხელმძღვანელობისაგან ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნა; კერძოდ, აუდიტორის დასკვნების გასამაგრებლად, რომლებიც გამოიტანა ამა თუ იმ კონკრეტული მტკიცების ან მისი სისრულის შესახებ ხელმძღვანელობის განსჯის ან განზრახვის შესახებ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებებიდან. მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობის განზრახვა მნიშვნელოვანია ინვესტიციების შეფასების საფუძველთან დაკავშირებით, შეიძლება არ მოხერხდეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულების მოპოვება, ამ საკითხზე ხელმძღვანელობისაგან მის განზრახვაზე ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის მოპოვების გარეშე. მართალია, მსგავსი ოფიციალური ინფორმაცია იძლევა აუცილებელ აუდიტის მტკიცებულებას, მაგრამ ის თავისთავად არ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, მოცემულ მტკიცებასთან დაკავშირებით.

ზღვრული თანხის ინფორმირება (იხ. მე-10-11 და მე-13 პუნქტები)

გ14. ასს 450-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა აშკარად უმნიშვნელო უზუსტობების გარდა შეაჯამოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ყველა უზუსტობა.[6] აუდიტორმა შეიძლება განსაზღვროს ზღვარი, რომლის ზემოთ უზუსტობა აღარ ჩაითვლება აშკარად უმნიშვნელოდ. ამგვარად, აუდიტორმა შეიძლება აღნიშნული ზღვრის შესახებ აცნობოს ხელმძღვანელობას, მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მიზნებისათვის.

ხელმძღვანელობის მიერ ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის თარიღი და წერილით მოცული პერიოდ(ებ)ი (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ15. ვინაიდან ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია აუცილებელი აუდიტის მტკიცებულებაა, აუდიტორის

6. ასს 450 - „*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*“, მე-5 პუნქტი.

მოსაზრების გამოხატვა შეუძლებელია და, შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნის დათარიღება არ შეიძლება ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის თარიღის წინა რიცხვით. უფრო მეტიც, რადგან აუდიტორს ეხება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენები, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების შესწორება ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვა, ოფიციალური ინფორმაციის (წერილის) წარდგენის თარიღი, პრაქტიკული თვალსაზრისით, რაც შეიძლება ახლოს უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღთან, მაგრამ არ უნდა იყოს აღნიშნული თარიღის შემდგომი რიცხვი.

გ16. ზოგჯერ შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტორის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ მტკიცებაზე ხელმძღვანელობისგან ოფიციალური ინფორმაციის მიღება აუდიტის პროცესში. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება აუცილებელი იყოს წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის განახლების მოთხოვნა აუდიტის დასრულებისას.

გ17. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია მოიცავს აუდიტორის დასკვნაში მითითებულ ყველა პერიოდს, რადგან ხელმძღვანელობამ ხელახლა უნდა დაადასტუროს, რომ წინა პერიოდებთან მიმართებაში ადრე წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია კვლავ შესაფერისია. აუდიტორი და ხელმძღვანელობა შეიძლება შეთანხმდნენ ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის ფორმაზე, რომლითაც განახლდება წინა პერიოდებთან დაკავშირებული წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, იმის გათვალისწინებით, ადგილი ჰქონდა თუ არა მსგავსი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის ცვლილებას, ხოლო თუ ასეა, ამ ცვლილებების განხილვით.

გ18. ზოგჯერ შეიძლება წარმოიქმნას სიტუაცია, როდესაც ამჟამად არსებული ხელმძღვანელობა არ საქმიანობდა ყველა იმ პერიოდში, რომლებიც მითითებულია აუდიტორის ანგარიშში. ამ პირებმა შეიძლება წარმოადგინონ მტკიცება, რომ მათ არ შეუძლიათ მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის ან მისი ნაწილის წარდგენა, რადგან ისინი არ წარმოადგენდნენ ხელმძღვანელობას მოცემულ პერიოდში. თუმცა, ეს ფაქტი არ ამცირებს ამ პირების პასუხისმგებლობას მთლიანობაში, ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში. შესაბამისად, აუდიტორისადმი წაყენებული მოთხოვნა, რომ მათგან მოითხოვოს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა ყველა შესაბამის პერიოდ(ებ)ზე, მაინც შესაფერისია.

ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის ფორმა (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ19. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია უნდა აისახოს ოფიციალურ წერილში, რომლის ადრესატი არის აუდიტორი. თუმცა, ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობით მოითხოვება, რომ ხელმძღვანელობამ ოფიციალური საჯარო განცხადება გააკეთოს თავისი პასუხისმგებლობის თაობაზე. მართალია, მსგავსი განცხადება წარმოადგენს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენას ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისადმი, ან შესაბამისი უფლებამოსილი ორგანოსადმი, მაგრამ აუდიტორმა შეიძლება მიიჩნიოს, რომ მსგავსი განცხადებები ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის შესაფერისი ფორმაა, მე-10 ან მე-11 პუნქტებით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის ან მის ნაწილთან მიმართებით. შედეგად, წარდგენილ ოფიციალურ წერილში საჭირო აღარ არის იმ საკითხების ასახვა, რომლებსაც მოიცავს მსგავსი განცხადებები. ამ საკითხზე გადაწყვეტილების მიღებისას აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები:

- აღნიშნული განცხადება მოიცავს თუ არა მე-10 ან მე-11 პუნქტებში მოცემული მოთხოვნების შესრულების პასუხისმგებლობის დადასტურებას;
- ეს განცხადება გააკეთეს თუ არა, ან დაამტკიცეს თუ არა იმ პირებმა, რომელთაგანაც აუდიტორი მოითხოვს შესაბამისი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენას;
- ამ განცხადების ასლი მიწოდებულია თუ არა აუდიტორისათვის, პრაქტიკული თვალსაზრისით, ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნის თარიღთან რაც შეიძლება ახლო თარიღით, მაგრამ არა შემდგომი თარიღით (იხ. მე-14 პუნქტი).

გ20. კანონმდებლობასთან შესაბამისობის ან ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების შესახებ ოფიციალური განცხადება არ მოიცავს საკმარის ინფორმაციას, რათა აუდიტორი დარწმუნდეს, რომ ყველა ოფიციალური ინფორმაცია გააზრებულად არის წარდგენილი. კანონმდებლობასთან მიმართებაში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის გამოხატვა ასევე ვერ შეცვლის მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენას.

გ21. მე-2 დანართში მოცემულია ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის ნიმუში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ. მე-10-11 და მე-13 პუნქტები)

გ22. ასს 260 (გადასინჯული)-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააცნოს ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორმა მოითხოვა.[7]

ეჭვი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებით და მოთხოვნილი ინფორმაციის ოფიციალურად არწარდგენა

ეჭვი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებით (იხ. მე-16-17 პუნქტები)

გ23. ერთ ან მეტ წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციასა და სხვა წყაროდან მიღებულ აუდიტის მტკიცებულებას შორის გამოვლენილი შეუსაბამობის შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს, რისკის შეფასება კვლავ შესაფერისია თუ არა, ხოლო თუ ასე არ არის, შეასწოროს რისკის შეფასება და განსაზღვროს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

გ24. როდესაც პრობლემები არსებობს ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობასთან, პატიოსნებასთან, ეთიკურ ღირებულებებთან, ან ზემოაღნიშნულთან ან მათ პრაქტიკულ რეალიზებასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის ძალისხმევის ან ერთგულების საკითხში, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის მცდარად ასახვის რისკი იმდენად დიდია, რომ შეუძლებელია აუდიტის ჩატარება. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი შეიძლება გავიდეს გარიგებიდან, სადაც შესაძლებელია გარიგებიდან გასვლა შესაბამისი კანონმდებლობით, თუკი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ მიიღებენ შესაბამის გამოსასწორებელ ზომებს. თუმცა, მსგავსი ზომების მიღებაც შეიძლება საკმარისი არ იყოს იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეადგინოს არამოდიფიცირებული აუდიტორის დასკვნა.

გ25. ასს 230-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა სამუშაო დოკუმენტებში ასახოს აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, გამოტანილი დასკვნები და დასკვნების გამოსატანად ჩატარებული

7. ასს 260 (გადასინჯული) - *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“*, პუნქტი 16(გ)(ii).

პროფესიული განსჯა[8]. აუდიტორმა შეიძლება მნიშვნელოვანი პრობლემები აღმოაჩინოს ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობასთან, პატიოსნებასთან, ეთიკურ ღირებულებებთან ან ზემოაღნიშნულთან ან მათ პრაქტიკულ რეალიზებასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის ძალისხმევის ან ერთგულების საკითხში, მაგრამ მაინც დაასკვნას, რომ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია საიმედოა. ასეთ შემთხვევაში, ამგვარი მნიშვნელოვანი საკითხის დოკუმენტირება ხდება ასს 230-ის შესაბამისად.

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ26. როგორც გ7 პუნქტშია ახსნილი, აუდიტორს არ შეუძლია მხოლოდ სხვა აუდიტის მტკიცებულების საფუძველზე განსაჯოს, ხელმძღვანელობამ შეასრულა თუ არა მე-10 და მე-11 პუნქტებით გათვალისწინებული თავისი პასუხისმგებლობა. ამიტომ, როგორც 20(ა) პუნქტში არის აღწერილი, აუდიტორი დაასკვნის, რომ აღნიშნულ საკითხებზე წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია მცდარია, ან თუ ხელმძღვანელობა არ წარმოადგენს აღნიშნულ ოფიციალურ ინფორმაციას - შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. ფინანსურ ანგარიშგებაზე ზემოაღნიშნულის გავლენა არ შემოიფარგლება მხოლოდ კონკრეტული ელემენტებით, ანგარიშებით ან ფინანსური ანგარიშგების მუხლებით და, მაშასადამე, ყოვლისმომცველია. ასს 705-ით (გადასინჯული) მოითხოვება, რომ აუდიტორმა მსგავს გარემოებებში უარი თქვას მოსაზრების გამოხატვაზე.[9]

გ27. აუდიტორის მიერ მოთხოვნილისაგან განსხვავებული ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა აუცილებელი არ არის იმას ნიშნავდეს, რომ ხელმძღვანელობამ არ წარმოადგინა ოფიციალური ინფორმაცია. თუმცა, მსგავსი განსხვავების მიზეზმა შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის დასკვნაზე. მაგალითად:

- ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებით თავისი პასუხისმგებლობის შესახებ ოფიციალურ წერილში შეიძლება აღნიშნული იყოს, რომ ხელმძღვანელობას სჯერა, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, გარდა აღნიშნული საფუძვლების გარკვეულ მოთხო-

8. ასს 230 - „*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტები 8(გ) და მე-10.

9. ასს 705 (გადასინჯული), მე-9 პუნქტი.

ვნასთან არსებითი შეუსაბამობისა. მე-20 პუნქტში მოცემული მოთხოვნა არ ვრცელდება, რადგან აუდიტორი დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია საიმედოა. თუმცა, აუდიტორს მოეთხოვება აუდიტორის დასკვნაზე აღნიშნული შეუსაბამობის გავლენის შეფასება ასს 705 (გადასინჯული) -ის შესაბამისად;

- ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორისათვის გარიგების პირობებით შეთანხმებული ყველა შესაბამისი ინფორმაციის მიწოდებასთან დაკავშირებით, თავისი პასუხისმგებლობის შესახებ, ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილში შეიძლება აღნიშნული იყოს, რომ ხელმძღვანელობას სჯერა, მან აუდიტორს მიაწოდა მსგავსი ინფორმაცია, გარდა ხანძრის შედეგად განადგურებული ინფორმაციისა. მე-20 პუნქტში მოცემული მოთხოვნა არ ვრცელდება, რადგან აუდიტორი დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია საიმედოა. თუმცა, აუდიტორმა ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად უნდა გაითვალისწინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და, შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნაში მოცემულ მოსაზრებაზე ხანძრის შედეგად განადგურებული ინფორმაციის გავლენა.

1-ლი დანართი

(იხ. მე-2 პუნქტი)

იმ ასს-ების ჩამონათვალი, რომლებიც მოიცავს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნებს

წინამდებარე დანართში მითითებულია სხვა ასს-ების ის პუნქტები, რომლებიც ეხება ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენას. მოცემული ჩამონათვალი არ გამოდგება ასს-ების მოთხოვნების გათვალისწინებისა და სხვა შესაბამისი მასალის შემცვლელად, რომელსაც მოიცავს განყოფილება „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა~.

- ასს 240 - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*~ – მე-40 პუნქტი.
- ასს 250 (გადასინჯული) - „*კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს*~ – მე-17 პუნქტი.
- ასს 450 - „*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*~ – მე-14 პუნქტი.
- ასს 501 - „*აუდიტის მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის*~ – მე-12 პუნქტი.
- ასს 540 (გადასინჯული) - „*სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი*~ – 37-ე პუნქტი.
- ასს 550 - „*დაკავშირებული მხარეები*~ – 26-ე პუნქტი.
- ასს 560 - „*შემდგომი მოვლენები*~ – მე-9 პუნქტი.
- ასს 570 (გადასინჯული) - „*ფუნქციონირებადი საწარმო*~ – პუნქტი 16(ე).
- ასს 710 - „*შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება*~ – მე-9 პუნქტი.
- ასს 720 (გადასინჯული) - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*~ - პუნქტი 13(გ)

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტი გ21)

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილის ნიმუში

ქვემოთ მოცემული წერილის ნიმუში მოიცავს ოფიციალურ ინფორმაციას, რომლის წარდგენაც მოითხოვება წინამდებარე და სხვა ასს-ებით. ამ წერილში იგულისხმება, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები~; ამ კონტექსტში შესაფერისი არ არის ასს 570-ში [1] (გადასინჯული) მოცემული ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნის გამოყენება, არც რაიმე გამონაკლისი არსებობს მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის თვალსაზრისით. გამონაკლისები რომ ყოფილიყო, აუცილებელი იქნებოდა ოფიციალური ინფორმაციის მოდიფიცირება აღნიშნული გამონაკლისების ასახვისათვის.

(სუბიექტის სატიტულო ფურცელი)

(აუდიტორს) (თარიღი)

ამ წერილს ვწერთ ABC კომპანიის 20XX წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით, [2] რომელსაც თქვენ ატარებთ იმ მიზნით, რომ გამოთქვათ მოსაზრება, ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად არის წარდგენილი თუ არა (ან ასახავს თუ არა უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს), ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

ვადასტურებთ (*ჩვენს ხელთ არსებული ინფორმაციისა და საკუთარი შეხედულებისამებრ ჩავატარეთ რა გამოკითხვები, რომლებიც აუცილებლად მივიჩნიეთ სათანადო ინფორმაციის მიღების მიზნით,*), რომ:

ფინანსური ანგარიშგება

- შევასრულეთ ჩვენი ვალდებულებები, რომლებსაც ითვალისწინებდა აუდიტის გარიგების [ჩასვით თარიღი] პირობები ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ფინან-

1. ასს 570 (გადასინჯული) - *„ფუნქციონირებადი საწარმო~*.

2. როდესაც აუდიტორის დასკვნა ერთზე მეტ პერიოდს მოიცავს, წერილის თარიღი შესწორდება იმგვარად, რომ მოიცვას ყველა პერიოდი, რომლებსაც მოიცავს აუდიტორის დასკვნა.

სური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებით; კერძოდ, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არის წარდგენილი (*ან ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს*) ზემოაღნიშნული სტანდარტების მიხედვით.

- სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის განსაზღვრისთვის ჩვენ მიერ გამოყენებული მეთოდები, მონაცემები და მნიშვნელოვანი დაშვებები შესაფერისია აღიარების, შეფასებისა და ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნების მისაღწევად, რაც დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით. (ასს 540 (გადასინჯული)
- დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები აღრიცხულია და მათ შესახებ ინფორმაცია განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. (ასს 550)
- საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ მომხდარ ყველა მოვლენასთან დაკავშირებით, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების კორექტირებას ან ინფორმაციის გამჟღავნებას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, შევიტანეთ აუცილებელი კორექტირებები ან წარმოვადგინეთ აუცილებელი ინფორმაცია განმარტებით შენიშვნებში. (ასს 560)
- შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, არც ინდივიდუალურად და არც ერთობლიობაში, არსებითი არ არის. შეუსწორებელი უზუსტობების სია თან ერთვის წინამდებარე ოფიციალურ წერილს. (ასს 450)
- [ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომელსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს (იხ. წინამდებარე ასს-ის პუნქტი გ10).]

მოწოდებული ინფორმაცია

- ჩვენ თქვენთვის ხელმისაწვდომი გავხადეთ:[3]
    - ჩვენთვის ცნობილი, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის შესაფერისი ყველანაირი ინფორმაცია, როგორიცაა, მაგალითად ბუღალტრული ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვ.;

3. თუ აუდიტორს აუდიტის გარიგების წერილში სხვა საკითხებიც აქვს გათვალისიწნებული ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებით ასს 210-ის - *„აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება“*, შესაძლებელია ყურადღება მიექცეს ამ საკითხების ჩართვას ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებულ ოფიციალურ წერილში.

- თქვენ მიერ აუდიტის მიზნებისათვის მოთხოვნილი დამატებითი ინფორმაცია; და
- სუბიექტში იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტის შესაძლებლობა, ვისგანაც, თქვენი აზრით, მიზანშეწონილი იყო აუდიტის მტკიცებულებების მიღება.

- ყველა ოპერაცია ასახულია ბუღალტრულ ჩანაწერებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- მოგაწოდეთ ინფორმაცია თაღლითობით გამოწვეული, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკის ჩვენი შეფასების შედეგების შესახებ. (ასს 240)
- გაგიმჟღავნეთ ჩვენთვის ცნობილი სრული ინფორმაცია თაღლითობასთან (მათ შორის სავარაუდო თაღლითობასთან) დაკავშირებით, რაც გავლენას ახდენს სუბიექტზე და რაშიც მონაწილეობდნენ:
  - ხელმძღვანელობა;
  - თანამშრომლები, რომლებიც შიდა კონტროლის სისტემაში მნიშვნელოვან ფუნქციებს ასრულებენ; ან
  - სხვა პირები, იმ შემთხვევაში, როდესაც თაღლითობას შეეძლო არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (ასს 240)
- გაგიმჟღავნეთ თაღლითობის ბრალდებებთან ან სავარაუდო თაღლითობასთან დაკავშირებული ყველა ინფორმაცია, რომელიც სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ახდენს გავლენას და გვაცნობეს თანამშრომლებმა, ყოფილმა თანამშრომლებმა, ანალიტიკოსებმა, მარეგულირებელმა ორგანოებმა და სხვებმა. (ასს 240)
- მოგაწოდეთ ინფორმაცია ჩვენთვის ცნობილი კანონმდებლობის დარღვევის ყველა შემთხვევის ან სავარაუდო დარღვევის შესახებ, რომლის გავლენა გათვალისწინებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას. (ასს 250 (გადასინჯული))
- გაგიმჟღავნეთ ჩვენთვის ცნობილი, სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობა და გაცნობეთ დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ურთიერთობისა და ოპერაციის შესახებ. (ასს 550)
- [ნებისმიერი საკითხი, რომელსაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს (იხ. წინამდებარე ასს-ის პუნქტი გ11).]

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 600

სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 600-ის მოქმედების სფერო 1-6

ძალაში შესვლის თარიღი 7

მიზნები 8

განმარტებები 9-10

მოთხოვნები

პასუხისმგებლობა 11

გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება 12-14

აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა 15-16

ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესწავლა 17-18

ინფორმაციის მოპოვება კომპონენტის აუდიტორის შესახებ 19-20

არსებითობა 21-23

შეფასებულ რისკებზე რეაგირება 24-31

კონსოლიდაციის პროცესი 32-37

შემდგომი მოვლენები 38-39

კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია 40-41

მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება 42-45

ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 46-49

დოკუმენტაცია 50

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

კომპონენტები, რომელთაც აუდიტის ჩატარება მოეთხოვებათ წესდებით, ნორმატიული აქტით ან სხვა მიზეზის გამო გ1

განმარტებები გ2-გ7

პასუხისმგებლობა გ8-გ9
გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება გ10-გ21
აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა გ22
ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესწავლა გ23-გ31
ინფორმაციის მოპოვება კომპონენტის აუდიტორის შესახებ..... გ32-გ41
არსებითობა გ42-გ46
შეფასებულ რისკებზე რეაგირება გ47-გ55
კონსოლიდაციის პროცესი გ56
კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია გ57-გ60
მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობის და შესაფერისობის შეფასება გ61-გ63
ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ64-გ66

1-ლი დანართი: აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, როდესაც ჯგუფის გარიგების გუნდს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება

მე-2 დანართი: იმ საკითხების მაგალითები, რომლებსაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეისწავლის

მე-3 დანართი: იმ პირობების ან მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდნენ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებზე

მე-4 დანართი: კომპონენტის აუდიტორის დადასტურების მაგალითები

მე-5 დანართი: ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ინსტრუქციების წერილში ასახული, მოთხოვნილი და დამატებითი საკითხები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 600 - *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“* - ერთად.

შესავალი

ასს 600-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ჯგუფის აუდიტს. იგი არეგულირებს საწარმოთა ჯგუფის (ჯგუფის) აუდიტთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ საკითხებს, კონკრეტულად იმ საკითხებს, რომლებშიც ჩართულნი არიან კომპონენტის აუდიტორები.

2. აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს წინამდებარე ასს-ის გამოყენება, აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტულ გარემოებებთან მისადაგებული სახით, როდესაც ის სხვა აუდიტორებს რთავს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, რომელიც არ არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება სხვა აუდიტორი ჩართოს მარაგის ინვენტარიზაციაზე დაკვირვებაში, ან შორ მანძილზე არსებული მატერიალური გრძელვადიანი აქტივების ინსპექტირებაში.

3. კომპონენტის აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით ან სხვა მიზეზის გამო მოეთხოვებოდეს აუდიტორული მოსაზრების გამოხატვა კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება გადაწყვიტოს იმ აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება, რომლებსაც ეფუძნება კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოთქმული აუდიტორული მოსაზრება, რათა უზრუნველყოს აუდიტის მტკიცებულებები ჯგუფის აუდიტისთვის, მაგრამ წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ასეთ სიტუაციაზეც ვრცელდება. (იხ. პუნქტი გ1)

4. ასს 220-ის (გადასინჯული)[1] მიხედვით, ჯგუფის გარიგების პარტნიორი უნდა დარწმუნდეს, რომ პირებს, რომლებიც ჯგუფის აუდიტს ატარებენ, კომპონენტის აუდიტორების ჩათვლით, ერთობლივად გააჩნიათ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის საკმარისი დრო. ჯგუფის გარიგების პარტნიორი პასუხისმგებელია აგრეთვე ჯგუფის გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და მათი სამუშაოს მიმოხილვაზე[2].

5. ჯგუფის გარიგების პარტნიორი იყენებს ასს 200-ში (გადასინჯული) მოცემულ მოთხოვნებს, მიუხედავად იმისა, ვინ ასრულებს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე სამუშაოს - ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი, თუ კომპონენტის აუდიტორი. წინამდებარე სტანდარტი ჯგუფის გარიგების პარტნიორს ეხმარება ასს 200-ის

1. ასს 220 (გადასინჯული) - *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“*, 25-ე და 26-ე პუნქტები.

2. ასს 220 (გადასინჯული), 29-31-ე პუნქტები.

(გადასინჯული) მოთხოვნების შესრულებაში, როდესაც კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე კომპონენტის აუდიტორები მუშაობენ.

6. აუდიტორული რისკი არის ფუნქცია ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკისა და იმ რისკის, რომ ამ უზუსტობას ვერ აღმოაჩენს აუდიტორი.[3] ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში, აღნიშნული მოიცავს იმის რისკს, რომ კომპონენტის აუდიტორმა შეიძლება კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში ვერ აღმოაჩინოს უზუსტობა, რომელმაც შეიძლება გამოიწვიოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა, ასევე რისკს, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება ვერ აღმოაჩინოს ეს უზუსტობა. წინამდებარე ასს-ში ახსნილია საკითხები, რომლებსაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ითვალისწინებს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, როდესაც საზღვრავს კომპონენტის აუდიტორების მიერ ჩასატარებელ, რისკის შეფასების პროცედურებსა და რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ დამატებით აუდიტის პროცედურებში თავისი მონაწილეობის ხასიათს, ვადასა და მოცულობას. აღნიშნული ჩართვის მიზანია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რომელსაც დაეფუძნება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრება.

ძალაში შესვლის თარიღი

7. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზნები

8. აუდიტორის მიზნებია:

   ა) განსაზღვროს, უნდა შეასრულოს თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორის ფუნქცია; და

   ბ) თუ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორის ფუნქციას ასრულებს:

      (i) კომპონენტის აუდიტორებს გარკვევით მიაწოდოს ინფორმაცია, კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით, მათ მიერ ჩასატარებელი სამუშაოს მოცულობისა

3. ასს 200 - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“, პუნქტი გ35.

და ვადების და აგრეთვე მათ მიერ აღმოჩენილი ფაქტების შესახებ; და

(ii) მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასა და კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით, რათა გამოხატოს მოსაზრება, მომზადებულია თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით.

განმარტებები

9. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

ა) კომპონენტი – სუბიექტი ან საქმიანობა, რომლის შესახებაც ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობა ამზადებს ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს; (იხ. პუნქტები გ2-გ4)

ბ) კომპონენტის აუდიტორი – აუდიტორი, რომელიც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნით მუშაობს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე, რომელიც დაკავშირებულია ჯგუფის აუდიტთან; (იხ. პუნქტი გ7)

გ) კომპონენტის ხელმძღვანელობა – ხელმძღვანელობა, რომელიც პასუხისმგებელია კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მომზადებაზე;

დ) კომპონენტის არსებითობა – არსებითობის დონე, რომელსაც კომპონენტისათვის განსაზღვრავს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი;

ე) ჯგუფი – ყველა ის კომპონენტი, რომელთა ფინანსური ინფორმაცია აისახება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში. ჯგუფს ყოველთვის ერთზე მეტი კომპონენტი გააჩნია;

ვ) ჯგუფის აუდიტი – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;

ზ) ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება – აუდიტორული მოსაზრება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

თ) ჯგუფის გარიგების პარტნიორი – პარტნიორი, ან ფირმის სხვა წარმომადგენელი, რომელიც პასუხისმგებელია ჯგუფის აუდიტზე, მის ჩატარებაზე და ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ

აუდიტორის დასკვნაზე, რომელიც აღნიშნული ფირმის სახელით გაიცემა. როდესაც თანააუდიტორები ატარებენ ჯგუფის ერთობლივ აუდიტს, ერთობლივი აუდიტის თანაპარტნიორები ერთობლივად წარმოადგენენ გარიგების პარტნიორს, ხოლო მათი გარიგების გუნდები ერთობლივად ქმნიან ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება თანააუდიტორებს შორის ურთიერთობას, ან ისეთ სამუშაოს, რომელსაც ერთი თანაუდიტორი მეორე თანააუდიტორის სამუშაოსთან დაკავშირებით ასრულებს.

ი) ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი – პარტნიორები, მათ შორის, ჯგუფის გარიგების პარტნიორი და თანამშრომლები, რომლებიც საზღვრავენ ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიას, კავშირს ახორციელებენ კომპონენტის აუდიტორებთან, ასრულებენ სამუშაოს კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით და აფასებენ აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე გამოტანილ დასკვნებს, რაც ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბების საფუძველია;

კ) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება – ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს ერთზე მეტი კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციას. ტერმინი „ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება~ აღნიშნავს აგრეთვე გაერთიანებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელშიც გაერთიანებულია ისეთი კომპონენტების მიერ მომზადებული ფინანსური ინფორმაცია, რომელთაც არ გააჩნიათ მშობელი კომპანია, მაგრამ საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან;

ლ) ჯგუფის ხელმძღვანელობა – ხელმძღვანელობა, რომელიც პასუხისმგებელია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე;

მ) ჯგუფის დონის კონტროლის საშუალებები – ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც შეიმუშავებს, ნერგავს და ახორციელებს ჯგუფის ხელმძღვანელობა;

ნ) მნიშვნელოვანი კომპონენტი – კომპონენტი, რომელსაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი განსაზღვრავს, რომ (i) ინდივიდუალურად, ფინანსური თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია ჯგუფისთვის, ან (ii) რომელსაც, განსაკუთრებული ხასიათის ან გარემოებების გამო, სავარაუდოდ, უკავშირდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკები. (იხ. პუნქტები გ5-გ6)

10. ფრაზა „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები~ ნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის იმ საფუძვლებს, რომლებიც ვრცელდება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ტერმინი „კონსოლიდაციის პროცესი~ მოიცავს:

    ა) ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აღიარებას, შეფასებას, წარდგენასა და განმარტებით შენიშვნებში ასახვას კონსოლიდაციის, პროპორციული კონსოლიდაციის, ან წილობრივი მეთოდით, ან დანახარჯ-მეთოდით; და

    ბ) იმ კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის გაერთიანებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აგრეგირებას, რომელთაც არ გააჩნიათ მშობელი კომპანია, მაგრამ საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან.

მოთხოვნები

პასუხისმგებლობა

11. ჯგუფის გარიგების პარტნიორი პასუხისმგებელია ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და სამუშაოს შესრულებაზე, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების მიხედვით, აგრეთვე იმაზე, გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოცემული გარემოებების შესაფერისია თუ არა.[4] მაშასადამე, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა იყოს ნახსენები კომპონენტის აუდიტორი, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ მოითხოვება. თუ მსგავსი მინიშნება კანონმდებლობით მოითხოვება, აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს, რომ კომპონენტის აუდიტორზე მინიშნება არ ამცირებს ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ან ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმის პასუხისმგებლობას ჯგუფის აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტები გ8-გ9)

გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება

12. ასს 220-ის (გადასინჯული) გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა განსაზღვროს, გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონსოლიდაციის პროცესსა და კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე, რომელსაც დაეფუძნება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოთქმული აუდიტორული მოსაზრება. ამ მიზნით, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა იმ დონეზე უნდა შეისწავლოს

4. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტები მე-13-15, 29-30-ე და 32-33-ე.

ჯგუფი, მისი კომპონენტები და მათი გარემო, რაც საკმარისი იქნება სავარაუდოდ მნიშვნელოვანი კომპონენტების გამოსავლენად. როდესაც აუდიტორი ამგვარი კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობს, ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა შეაფასოს, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეძლებს თუ არა ამ კომპონენტების აუდიტორების მუშაობაში ჩართვას იმდენად, რაც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. (იხ. პუნქტები გ10-გ12)

13. თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორი დაასკვნის, რომ:

ა) შეუძლებელი იქნება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვების გამო; და

ბ) ამ შეუძლებლობის შესაძლო გავლენა გამოიწვევს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოხატვაზე უარის თქმას,[5]

ჯგუფის გარიგების პარტნიორი:

ა) ახალი გარიგების შემთხვევაში, არ უნდა დაეთანხმოს გარიგებას, ან, თუ გარიგების შესრულება უკვე მიმდინარეობს, გავიდეს გარიგებიდან, როდესაც გარიგებიდან გასვლა შესაძლებელია შესაბამისი კანონმდებლობის მიხედვით; ან

ბ) როდესაც კანონმდებლობა აუდიტორს უკრძალავს გარიგებაზე უარის თქმას ან გარიგებიდან გასვლა სხვაგვარადაც შეუძლებელია, შესაძლებლობის ფარგლებში უნდა ჩაატაროს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოხატვაზე უარი განაცხადოს დასკვნაში. (იხ. პუნქტები გ13-გ19)

გარიგების პირობები

14. ჯგუფის გარიგების პარტნიორი ჯგუფის გარიგების პირობებზე უნდა შეთანხმდეს ასს 210-ის შესაბამისად.[6] (იხ. პუნქტები გ20-გ21)

---

5. ასს 705 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.*

6. ასს 210 - *„აუდიტის გარიგებების პირობებზე შეთანხმება“.*

აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა

15. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ასს 300-ის შესაბამისად, უნდა შეიმუშაოს ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა.[7]

16. ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა მიმოიხილოს ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა. (იხ. პუნქტი გ22)

ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესწავლა

17. აუდიტორს მოეთხოვება არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენა და შეფასება სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის გზით.[8] ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა:

    ა) გაიღრმავოს ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესახებ ცოდნა, მათ შორის ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის შესახებ, რომელიც მიიღო გარიგებაზე დათანხმებასთან ან გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული პროცედურების ჩატარების ეტაპზე; და

    ბ) შეისწავლოს კონსოლიდაციის პროცესი, მათ შორის, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ კომპონენტებისთვის მიცემული შესაბამისი ინსტრუქციები. (იხ. პუნქტები გ23-გ29)

18. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა საკმარისად უნდა შეისწავლოს ჯგუფი, მისი კომპონენტები და მათი გარემო, რათა:

    ა) დაადასტუროს ან უარყოს მის მიერ წინასწარ გამოვლენილი კომპონენტები, რომლებიც სავარაუდოდ, მნიშვნელოვან კომპონენტებს წარმოადგენენ; და

    ბ) შეაფასოს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან შეცდომით განპირობებული არსებითი უზუსტობის რისკები.[9] (იხ. პუნქტები გ 30-გ31)

ინფორმაციის მოპოვება კომპონენტის აუდიტორის შესახებ

19. როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი გეგმავს, რომ კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმა-

7. ასს 300 - *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“*.

8. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“*.

9. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს).

ციაზე მუშაობა, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეისწავლოს შემდეგი საკითხები: (იხ. პუნქტები გ32-გ35)

ა) იცის თუ არა კომპონენტის აუდიტორმა და დაიცავს თუ არა იგი ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერის ეთიკის მოთხოვნებს, განსაკუთრებით დამოუკიდებლობის პრინციპს; (იხ. პუნქტი გ37)

ბ) კომპონენტის აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა; (იხ. პუნქტი გ38)

გ) შეძლებს თუ არა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი კომპონენტების აუდიტორის მუშაობაში იმ დონეზე მონაწილეობას, რაც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;

დ) ხომ არ მუშაობს კომპონენტის აუდიტორი ისეთ მარეგულირებელ გარემოში, სადაც აუდიტორების საქმიანობას აქტიურ ზედამხედველობას უწევენ. (იხ. პუნქტი გ36)

20. როდესაც კომპონენტის აუდიტორი არ აკმაყოფილებს ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერის დამოუკიდებლობის მოთხოვნებს, ან ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს სერიოზულად აფიქრებს 19(ა)-(გ) პუნქტებში ჩამოთვლილი საკითხები, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ამ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს ამ კომპონენტის აუდიტორისაგან, კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობის მოთხოვნის გარეშე. (იხ. პუნქტები გ39-გ41)

არსებითობა

21. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს შემდეგი: (იხ. პუნქტი გ42)

ა) არსებითობა მთლიანად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, როდესაც ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიას ამუშავებს;

ბ) თუ ჯგუფისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური გარემოებების გამო, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებობს გარკვეული კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან განმარტებითი შენიშვნები, რომელთათვისაც უზუსტობები ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობაზე ნაკლებია, მაგრამ შეიძლება გონივრულად მოსალოდნელი იყოს, რომ ისინი გავლენას იქონიებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მომხმარებლების მიერ მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე - არსებითობის დონე, ან დონეები, რომლებსაც გამოიყენებენ ოპერაციების, ანგა-

რიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების აღნიშნული კატეგორიების მიმართ;

გ) კომპონენტის დონის არსებითობა იმ კომპონენტებისათვის, სადაც აუდიტორები ჩაატარებენ აუდიტს ან მიმოხილვას, ჯგუფის აუდიტის მიზნებისათვის. იმისათვის, რომ მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირდეს ალბათობა იმისა, რომ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შეუსწორებელი და აღმოუჩენელი უზუსტობები, ერთად აღებული, გადააჭარბებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობას, კომპონენტის არსებითობა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობის დონეზე დაბალი უნდა იყოს. (იხ. პუნქტები გ43-გ44)

დ) ზღვარი, რომლის ზემოთ უზუსტობა არ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს აშკარად უმნიშვნელოდ ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში. (იხ. პუნქტი გ45)

22. როდესაც კომპონენტის აუდიტორი აუდიტს ატარებს ჯგუფის აუდიტის მიზნებისათვის, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს კომპონენტის დონეზე განსაზღვრული სამუშაო არსებითობის მიზანშეწონილობა. (იხ. პუნქტი გ46)

23. თუ კომპონენტის აუდიტი მოითხოვება წესდებით, ნორმატიული აქტით ან სხვა მიზეზის გამო და ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი გადაწყვეტს აღნიშნული აუდიტის გამოყენებას, ჯგუფის აუდიტისათვის აუდიტის მტკიცებულებების უზრუნველსაყოფად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს:

ა) კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობის დონე; და

ბ) კომპონენტის დონეზე დადგენილი სამუშაო არსებითობა

აკმაყოფილებს თუ არა წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნებს.

შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

24. აუდიტორს მოეთხოვება შესაფერისი საპასუხო ღონისძიებების შემუშავება და განხორციელება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის.[10] ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა გადაწყვიტოს, კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე რა ტიპის სამუშაოს შეასრულებს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ან

10. ასს 330 - *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის“*.

კომპონენტის აუდიტორი - მისი სახელით (იხ. პუნქტები 26-29). ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა აგრეთვე უნდა განსაზღვროს კომპონენტის აუდიტორების მუშაობაში მისი მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა (იხ. პუნქტები 30-31).

25. თუ კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი, ვადები და მოცულობა დამოკიდებულია მოლოდინზე, რომ ჯგუფის დონის შიდა კონტროლი ეფექტიანად ფუნქციონირებს, ან თუ მხოლოდ ძირითადი პროცედურებით არის შესაძლებელი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონკრეტული მტკიცების დონეზე, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა ჩაატაროს აღნიშნული კონტროლის პროცედურების კონტროლის ტესტები, ან კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს ამ ტესტების ჩატარება.

კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათის განსაზღვრა (იხ. პუნქტი გ47)

მნიშვნელოვანი კომპონენტები

26. კომპონენტში, რომელიც ჯგუფისათვის მნიშვნელოვანია მისი ინდივიდუალური ფინანსური მნიშვნელობის გამო, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ან მისი სახელით კომპონენტის აუდიტორმა, კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი უნდა ჩაატაროს კომპონენტის არსებითობის გამოყენებით.

27. კომპონენტში, რომელიც მნიშვნელოვანია, რადგან სავარაუდოდ მოიცავს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს, მისი სპეციფიკური ხასიათის ან გარემოებების გამო, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ან მისი სახელით კომპონენტის აუდიტორმა, უნდა განახორციელოს ქვემოთ ჩამოთვლილი ღონისძიებებიდან ერთ-ერთი ან რამდენიმე:

   ა) კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი კომპონენტის არსებითობის გამოყენებით;

   ბ) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის სავარაუდო მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული ერთი ან მეტი ანგარიშის, ოპერაციების კატეგორიის ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი; (იხ. პუნქტი გ48)

გ) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის სავარაუდო მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონკრეტული აუდიტის პროცედურები. (იხ. პუნქტი გ49)

კომპონენტები, რომლებიც არ არის მნიშვნელოვანი კომპონენტები

28. იმ კომპონენტებში, რომლებიც არ არის მნიშვნელოვანი კომპონენტები, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა ჩაატაროს ანალიზური პროცედურები ჯგუფის დონეზე. (იხ. პუნქტი გ50)

29. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი არ მიიჩნევს, რომ მოპოვებული იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები:

ა) მნიშვნელოვანი კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩატარებული სამუშაოების შედეგად;

ბ) ჯგუფის დონის შიდა კონტროლსა და კონსოლიდაციის პროცესზე ჩატარებული სამუშაოების შედეგად; და

გ) ჯგუფის დონეზე ჩატარებული ანალიზური პროცედურების შედეგად,

რასაც დაეფუძნება ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეარჩიოს კომპონენტები, რომლებიც არ არის მნიშვნელოვანი და უნდა განახორციელოს, ან მოსთხოვოს კომპონენტის აუდიტორს, რომ განახორციელოს, ქვემოთ ჩამოთვლილი ღონისძიებებიდან ერთი ან მეტი ინდივიდუალური შერჩეული კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით: (იხ. პუნქტები გ51-გ53)

- კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი კომპონენტის არსებითობის გამოყენებით;
- ერთი ან მეტი ანგარიშის, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი;
- კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა კომპონენტის არსებითობის გამოყენებით;
- სპეციფიკური პროცედურები.

ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა დროთა განმავლობაში უნდა შეცვალოს შერჩეული კომპონენტები.

კომპონენტის აუდიტორების მუშაობაში ჩართვა (იხ. პუნქტები გ54-გ55)

მნიშვნელოვანი კომპონენტები - რისკის შეფასება

30. თუ კომპონენტის აუდიტორი ატარებს მნიშვნელოვანი კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტს, ჯგუფის აუდიტის გარიგების

გუნდი უნდა ჩაერთოს კომპონენტის აუდიტორის მიერ განხორციელებულ რისკის შეფასების პროცესში, რათა გამოავლინოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები. ამგვარი მონაწილეობის ხასიათზე, ვადებსა და ინტენსივობაზე გავლენას ახდენს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესახებ ინფორმირებულობის დონე, მაგრამ მინიმუმ შემდეგ ღონისძიებებს მაინც უნდა მოიცავდეს:

ა) კომპონენტის აუდიტორთან და კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან კომპონენტის იმ სამეურნეო საქმიანობების განხილვა, რომლებიც მნიშვნელოვანია ჯგუფისათვის;

ბ) თაღლითობით ან შეცდომით განპირობებული ფინანსური ინფორმაციის არსებითი უზუსტობისადმი კომპონენტის მგრძნობიარობის განხილვა კომპონენტის აუდიტორთან; და

გ) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი გამოვლენილი რისკების შესახებ, კომპონენტის აუდიტორის დოკუმენტაციის მიმოხილვა. მსგავს დოკუმენტაციას შეიძლება ჰქონდეს მემორანდუმის ფორმა, რომელშიც ასახულია კომპონენტის აუდიტორის დასკვნა გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებზე.

ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი გამოვლენილი რისკები – დამატებითი აუდიტის პროცედურები

31. თუ კომპონენტში, სადაც აუდიტორი ატარებს სამუშაოს, გამოვლინდა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისათვის ჩასატარებელი, დამატებითი აუდიტის პროცედურების მიზანშეწონილობა. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, კომპონენტის აუდიტორის შესწავლის საფუძველზე, უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარების პროცესში ჩართვა.

კონსოლიდაციის პროცესი

32. მე-17 პუნქტის მიხედვით, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეისწავლის ჯგუფის დონის შიდა კონტროლს და კონსოლიდაციის პროცესს, მათ შორის ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ კომპონენტებისთვის მიცემულ ინსტრუქციებს. 25-ე პუნქტის მიხედვით, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ან კომპონენტის აუდიტორი, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნით, ატარებს ჯგუფის დონის

შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტებს, თუ კონსოლიდაციის პროცესში შესასრულებელი სამუშაოს ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა დამოკიდებულია მოლოდინზე, რომ ჯგუფის დონის შიდა კონტროლი ეფექტიანად ფუნქციონირებს, ან თუ მხოლოდ ძირითადი პროცედურებით არის შესაძლებელი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, კონკრეტული მტკიცების დონეზე.

33. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით, კონსოლიდაციის პროცესში წარმოქმნილ, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით. აღნიშნული მოიცავს იმის შეფასებას, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს თუ არა ყველა კომპონენტს.

34. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს კონსოლიდაციის კორექტირებებისა და რეკლასიფიკაციის მიზანშეწონილობა, სისრულე და სიზუსტე, აგრეთვე არსებობს თუ არა თაღლითობის რისკფაქტორები, ან ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები. (იხ. პუნქტი გ56)

35. თუ კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის იმავე სააღრიცხვო პოლიტიკის საფუძველზე, რომელიც გამოიყენება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს, კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია შესაბამისად შესწორდა თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის მიზნებისთვის.

36. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს, კომპონენტის აუდიტორის მიერ მოწოდებული ფინანსური ინფორმაცია (იხ. პუნქტი 41(გ)) ასახულია თუ არა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

37. თუ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ისეთი კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებას, რომლის საანგარიშგებო თარიღი განსხვავდება ჯგუფის საანგარიშგებო თარიღისგან, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს, შესაბამისად შესწორდა თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით.

შემდგომი მოვლენები

38. როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ან კომპონენტის აუდიტორები მუშაობენ კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ან კომპონენტის აუდიტორებმა

უნდა ჩაატარონ პროცედურები, რომლებიც იმისთვისა განკუთვნილი, რომ აღნიშნულ კომპონენტებში გამოვლინდეს ისეთი მოვლენები, რომლებიც ხდება კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის თარიღებსა და ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში და შეიძლება იწვევდეს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვას.

39. როდესაც კომპონენტის აუდიტორები, კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობის გარდა, სხვა სამუშაოსაც ასრულებენ, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის ამ აუდიტორებს უნდა მოსთხოვოს, რომ მათ აცნობონ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს, თუ მათთვის ცნობილი გახდება ისეთი შემდგომი მოვლენები, რომლებიც იწვევს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვას.

კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია

40. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის აუდიტორებს თავისი მოთხოვნები დროზე უნდა აცნობოს, კერძოდ, ინფორმაცია ჩასატარებელ სამუშაოზე, თუ რაში გამოიყენება იგი, ასევე ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდთან კომპონენტის აუდიტორის კომუნიკაციის ფორმისა და შინაარსის შესახებ. გარდა ამისა, აღნიშნული ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს შემდეგს: (იხ. პუნქტები გ57, გ58, გ60)

ა) მოთხოვნას, რომ კომპონენტის აუდიტორმა (ცნობილია რა მისთვის, თუ როგორ გამოიყენებს მის სამუშაოს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი) დაადასტუროს, რომ კომპონენტის აუდიტორი ითანამშრომლებს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდთან; (იხ. პუნქტი გ59)

ბ) ჯგუფის აუდიტისათვის შესაფერის ეთიკის მოთხოვნებს, განსაკუთრებით დამოუკიდებლობის მოთხოვნებს;

გ) კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის ან მიმოხილვის შემთხვევაში, კომპონენტის არსებითობას (და, საჭიროების შემთხვევაში, ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების გარკვეული კატეგორიების არსებითობის დონე ან დონეები) და ზღვარს, რომლის ზემოთ უზუსტობა არ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს აშკარად უმნიშვნელოდ ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში;

დ) თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან გამოვლენილ რისკებს, რომლებიც კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს შესა-

ფერისია. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს, რომ მან დროულად მიაწოდოს ინფორმაცია, კომპონენტში გამოვლენილი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ, რომლებიც განპირობებულია თაღლითობით ან შეცდომით, აგრეთვე მსგავს რისკებზე კომპონენტის აუდიტორის რეაგირების შესახებ;

ე) ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილი დაკავშირებულ მხარეთა ჩამონათვალს და სხვა ნებისმიერ დაკავშირებულ მხარეს, რომლის შესახებ ცნობილია ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს, რომ მან დროულად აცნობოს ისეთი დაკავშირებული მხარეების შესახებ, რომლებიც ადრე არ ყოფილა გამოვლენილი ჯგუფის ხელმძღვანელობის ან ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს, განახორციელებს თუ არა მსგავს დამატებითი დაკავშირებული მხარეების იდენტიფიკაცია სხვა კომპონენტის აუდიტორებისათვის.

41. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს ინფორმაციის მიწოდება ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებით, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დასკვნებისათვის შესაფერისი საკითხების შესახებ. მსგავსი ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს შემდეგს: (იხ. პუნქტი გ60)

ა) იცავს თუ არა კომპონენტის აუდიტორი ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერის ეთიკის მოთხოვნებს, მათ შორის დამოუკიდებლობისა და პროფესიული კომპეტენციის მოთხოვნებს;

ბ) ასრულებს თუ არა კომპონენტის აუდიტორი ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნებს;

გ) კომპონენტის ისეთი ფინანსური ინფორმაციის დადგენა, რომელზეც კომპონენტის აუდიტორი წარადგენს დასკვნას;

დ) ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევებზე, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა;

ე) კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში შეუსწორებელი უზუსტობების ჩამონათვალი (საჭირო არ არის, რომ აღნიშნული ჩამონათვალი მოიცავდეს უზუსტობებს, რომლებიც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორისათვის მიცე-

მულ აშკარად უმნიშვნელო უზუსტობების ზღვარს ქვემოთაა) (იხ. პუნქტი 40(გ));

ვ) ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები;

ზ) კომპონენტის დონეზე გამოვლენილი შიდა კონტროლის ნებისმიერი ნაკლოვანებების აღწერა;

თ) სხვა მნიშვნელოვანი საკითხები, რომელთა შესახებაც კომპონენტის აუდიტორმა აცნობა, ან ვარაუდობს, რომ აცნობებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, მათ შორის, კომპონენტის ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების (რომელთაც მნიშვნელოვანი ფუნქცია აქვთ კომპონენტის დონეზე შიდა კონტროლის სისტემაში), ან სხვების მონაწილეობით განხორციელებული თაღლითობა ან სავარაუდო თაღლითობა, როდესაც თაღლითობამ გამოიწვია კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის არსებითი უზუსტობა;

ი) ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომელიც შეიძლება ჯგუფის აუდიტის შესაფერისი იყოს, ან რომელზეც კომპონენტის აუდიტორს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ყურადღების მიპყრობა სურს, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორის მიერ კომპონენტის ხელმძღვანელობისგან მოთხოვნილ ოფიციალურ ინფორმაციაში ასახული გადახრები; და

კ) კომპონენტის აუდიტორის მიერ აღმოჩენილი ფაქტები, გამოტანილი საერთო დასკვნები ან მოსაზრებები.

მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება

კომპონენტის აუდიტორის მიერ მოწოდებული ინფორმაციისა და მისი მუშაობის ადეკვატურობის შეფასება

42. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს კომპონენტის აუდიტორის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია (იხ. 41-ე პუნქტი). ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა:

ა) აღნიშნული შეფასების შედეგად წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები უნდა განიხილოს კომპონენტის აუდიტორთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან, საჭიროებისამებრ; და

ბ) უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის სხვა შესაფერისი ნაწილების მიმოხილვა. (იხ. პუნქტი გ61)

43. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი დაასკვნის, რომ კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაო არ არის საკმარისი, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს, რა სახის დამატებითი პროცედურები უნდა ჩაატაროს და ვინ უნდა ჩაატაროს აღნიშნული პროცედურები - კომპონენტის აუდიტორმა თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა.

აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა

44. აუდიტორს მოეთხოვება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რათა აუდიტორული რისკი მისაღებ დაბალ დონემდე შეამციროს და, შესაბამისად, აუდიტორს მიეცეს გონივრული დასკვნების გამოტანის შესაძლებლობა, რომლებსაც დაეფუძნება აუდიტორის მოსაზრება.[11] ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს, კონსოლიდაციის პროცესზე ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად და ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისა და კომპონენტის აუდიტორების მიერ კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩატარებული სამუშაოს შედეგად მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებსაც დაეფუძნება ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება. (იხ. პუნქტი გ62)

45. ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ჯგუფის აუდიტორულ მოსაზრებაზე ნებისმიერი შეუსწორებელი უზუსტობა (რომელიც გამოვლინდა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ან რომლის შესახებ კომპონენტის აუდიტორებმა აცნობეს) და ნებისმიერი შემთხვევები, როდესაც შეუძლებელი იყო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. (იხ. პუნქტი გ63)

ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

ჯგუფის ხელმძღვანელობის ინფორმირება

46. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს, შიდა კონტროლის რომელი ნაკლოვანებების შესახებ აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ჯგუფის ხელმძღვანელობას ასს 265-ის შესაბამისად.[12] გადაწყვეტილების მიღებისას ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა გაითვალისწინოს:

---

11. ასს 200, მე-17 პუნქტი.

12. ასს 265 -„*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ*“.

ა) ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, რომლებიც ჯგუფის ხელმძღვანელობამ გამოავლინა;

ბ) შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა გამოავლინა კომპონენტებში; და

გ) შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, რომელთა შესახებ კომპონენტის აუდიტორებმა აცნობეს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს.

47. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი თაღლითობას გამოავლენს, ან კომპონენტის აუდიტორი აცნობებს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს თაღლითობის შესახებ (იხ. პუნქტი 41(თ)), ან თუ ინფორმაცია მიუთითებს, რომ არსებობს თაღლითობა, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა აღნიშნულის შესახებ დროულად უნდა აცნობოს ჯგუფის შესაბამისი დონის ხელმძღვანელობას, რათა ინფორმაცია მიაწოდოს იმ პირებს, რომელთა ძირითადი პასუხისმგებლობაა თაღლითობის თავიდან აცილება და აღმოჩენა იმ საკითხებთან მიმართებაში, რომლებზეც ისინი არიან პასუხისმგებელნი. (იხ. პუნქტი გ64)

48. კომპონენტის აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით ან სხვა მიზეზის გამო მოეთხოვებოდეს აუდიტორული მოსაზრების გამოხატვა კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ჯგუფის ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს, რომ მან კომპონენტის ხელმძღვანელობას აცნობოს ნებისმიერი ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც ჯგუფის ხელმძღვანელობისათვის გახდება ცნობილი და შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს ამ კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგებისათვის, მაგრამ ამის შესახებ შეიძლება არ იცოდეს ამ კომპონენტის ხელმძღვანელობამ. თუ ჯგუფის ხელმძღვანელობა უარს იტყვის აღნიშნული საკითხის შესახებ კომპონენტის ხელმძღვანელობის ინფორმირებაზე, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ეს საკითხი უნდა განიხილოს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. თუ საკითხი ისევ გადაუჭრელი დარჩება, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, სამართლებრივი და პროფესიული კონფიდენციალურობის მოსაზრებების გათვალისწინებით უნდა განიხილოს, ურჩიოს თუ არა კომპონენტის აუდიტორს, რომ მან ამ კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ გასცეს აუდიტორის დასკვნა საკითხის გადაწყვეტამდე. (იხ. პუნქტი გ65)

ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

49. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ასს 260-ით (გადასინჯული)[13] და სხვა ასს-ებით მოთხოვნილი საკითხების გარდა, დამატებით შემდეგი საკითხების შესახებ უნდა აცნობოს ის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს: (იხ. პუნქტი გ66)

ა) იმ სამუშაოს ხასიათის ზოგადი მიმოხილვა, რომელიც უნდა შესრულდეს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე;

ბ) მნიშვნელოვანი კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით კომპონენტის აუდიტორების მუშაობაში ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დაგეგმილი მონაწილეობის ხასიათის მიმოხილვა;

გ) შემთხვევები, როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის მუშაობის შეფასება გამოავლენს ამ აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს ხარისხის პრობლემას;

დ) ჯგუფის აუდიტის ნებისმიერი შეზღუდვა, მაგალითად, როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა შეზღუდულია;

ე) ჯგუფის ხელმძღვანელობის, კომპონენტის ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ფუნქცია აკისრიათ ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის სისტემაში და სხვების თაღლითობა ან სავარაუდო თაღლითობა, როდესაც თაღლითობამ გამოიწვია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა.

დოკუმენტაცია

50. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს შემდეგი საკითხები:[14]

ა) კომპონენტების ანალიზი, მნიშვნელოვანი კომპონენტების მითითებით და კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე შესრულებული სამუშაოს ხასიათი;

ბ) კომპონენტის აუდიტორების მიერ მნიშვნელოვან კომპონენტებში ჩატარებულ სამუშაოში ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა, მათ შორის, საჭიროების შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის

13. ასს 260 (გადასინჯული) - „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*“.

14. ასს 230 - „*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტები 8-11 და გ6.

მიერ კომპონენტის აუდიტორების აუდიტის დოკუმენტაციისა და მათი დასკვნების მიმოხილვა;

გ) ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის წერილობითი კომუნიკაცია, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნების თაობაზე.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

კომპონენტები, რომელთაც აუდიტის ჩატარება მოითხოვება წესდებით, ნორმატიული აქტით ან სხვა მიზეზის გამო (იხ. მე-3 პუნქტი)

გ1. ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის გადაწყვეტილებაზე, გამოიყენებენ თუ არა წესდებით, ნორმატიული აქტით ან სხვა მიზეზით მოთხოვნილ აუდიტს აუდიტის მტკიცებულების უზრუნველსაყოფად ჯგუფის აუდიტისთვის, მოიცავს შემდეგს:

- კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად და ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს განსხვავებებს;
- კომპონენტის აუდიტორის მიერ აუდიტის დროს გამოყენებულ აუდიტის სტანდარტებსა და სხვა სტანდარტებს და ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს გამოყენებულ აუდიტის სტანდარტებსა და სხვა სტანდარტებს შორის განსხვავებებს;
- კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი დასრულდება თუ არა დროზე ისე, რომ დაცული იქნეს ჯგუფის ანგარიშგების განრიგი.

განმარტებები

კომპონენტი (იხ. პუნქტი 9(ა))

გ2. ჯგუფის სტრუქტურა გავლენას ახდენს იმაზე, თუ როგორ ხდება კომპონენტების იდენტიფიცირება. მაგალითად, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების სისტემა შეიძლება ეფუძნებოდეს ისეთ ორგანიზაციულ სტრუქტურას, რომელიც უზრუნველყოფს ფინანსური ინფორმაციის მომზადებას მშობელი კომპანიისა და ერთი ან მეტი შვილობილი კომპანიის, ერთობლივი საქმიანობის ან ინვესტიციის მიმღების მიერ, რისი აღრიცხვაც ხორციელდება წილობრივი მეთოდით ან დანახარჯ-

მეთოდით; სათავო ოფისის ან ერთი ან მეტი ქვედანაყოფის ან ფილიალის მიერ; ან ორივეს კომბინაციით. თუმცა, ზოგიერთმა ჯგუფმა თავიანთი ფინანსური ანგარიშგების სისტემა შეიძლება ფუნქციის, პროცესის, პროდუქციის ან მომსახურების (ან პროდუქციის ან მომსახურების ჯგუფების), გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის მიხედვით მოაწყონ. ასეთ შემთხვევებში სუბიექტი, ან სამეურნეო საქმიანობა, რომლისთვისაც ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობა ამზადებს ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება, შეიძლება ორგანიზებული იყოს ფუნქციის, პროცესის, პროდუქციის ან მომსახურების (ან პროდუქციის ან მომსახურების ჯგუფების), ან გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის მიხედვით.

გ3. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების სისტემაში შეიძლება კომპონენტების სხვადასხვა დონეები არსებობდეს, რა შემთხვევაშიც შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს გარკვეულ დონეზე აგრეგირებული კომპონენტების იდენტიფიკაცია და არა ინდივიდუალურად.

გ4. გარკვეულ დონეზე აგრეგირებული კომპონენტები შეიძლება კომპონენტს წარმოადგენდეს აუდიტის მიზნებისათვის; თუმცა, შეიძლება მსგავსი კომპონენტიც ამზადებდეს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც აერთიანებს იმ კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციას, რომლებსაც იგი მოიცავს (ანუ ქვეჯგუფი). ამგვარად, წინამდებარე ასს-ის გამოყენება შეიძლება დიდი ჯგუფის შემდგენელი ქვეჯგუფების სხვადასხვა ჯგუფის გარიგების პარტნიორებისა და ჯგუფების მიერ.

მნიშვნელოვანი კომპონენტი (იხ. პუნქტი 9(ნ))

გ5. როდესაც იზრდება კომპონენტის ინდივიდუალური ფინანსური მნიშვნელობა, როგორც წესი, იზრდება აგრეთვე ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებიც. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, შერჩეულ კრიტერიუმებთან მიმართებაში, შეიძლება გამოიყენოს გარკვეული პროცენტი, რაც დაეხმარება იმ კომპონენტების გამოვლენაში, რომლებიც ინდივიდუალურად ფინანსურად მნიშვნელოვანია. კრიტერიუმების დადგენა და გამოსაყენებელი პროცენტის განსაზღვრა პროფესიულ განსჯას მოითხოვს. ჯგუფის ხასიათისა და გარემოებების მიხედვით, კრიტერიუმი შეიძლება მოიცავდეს ჯგუფის აქტივებს, ვალდებულებებს, ფულად ნაკადებს, მოგებას ან ბრუნვას. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ კომპონენტი, რომლის მაჩვენებლებიც შერჩეული კრიტერიუმის 15%-ს აღემატება, მნიშვნელოვან კომპონენტს წარმოადგენს. თუმცა, გარკვეულ გარემოებებში შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს უფრო მაღალი ან დაბალი პროცენტული დონის გამოყენება.

გ6. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება აგრეთვე გამოავლინოს კომპონენტი, რომელიც, სავარაუდოდ, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებს მოიცავს, მისი სპეციფიკური ხასიათის ან გარემოებების გამო. მაგალითად, კომპონენტი შეიძლება პასუხისმგებელი იყოს უცხოური ვალუტით ვაჭრობაზე და, შესაბამისად, ჯგუფის არსებითი უზუსტობის რისკს წარმოქმნიდეს, თუნდაც ეს კომპონენტი სხვა მხრივ არ იყოს ჯგუფისთვის ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი.

კომპონენტის აუდიტორი (იხ. პუნქტი 9(ბ))

გ7. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის წევრმა, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნით, შეიძლება კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე შეასრულოს ჯგუფის აუდიტისთვის. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ამგვარი წევრიც კომპონენტის აუდიტორია.

პასუხისმგებლობა (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ8. მართალია, კომპონენტის აუდიტორებმა შეიძლება ჯგუფის აუდიტისთვის კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე შეასრულონ სამუშაო და, ამგვარად, პასუხისმგებელნი იყვნენ აღმოჩენილ ფაქტებზე, გამოტანილ დასკვნებსა და მოსაზრებებზე, მაგრამ ჯგუფის გარიგების პარტნიორი ან ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმა პასუხისმგებელი იყოს ჯგუფის შესახებ აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

გ9. თუ ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირება ხდება იმის გამო, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ერთი ან მეტი კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებაში, აუდიტორის დასკვნაში „მოდიფიცირების საფუძვლის~ აბზაცში აღწერილი იქნება აღნიშნული შეუძლებლობის მიზეზები, კომპონენტის აუდიტორზე მინიშნების გარეშე, თუ ასეთი მინიშნება აუცილებელი არ არის კონკრეტული გარემოებების ადეკვატური ახსნისათვის.[15]

გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება

შესწავლა გარიგებაზე დათანხმების ან გარიგების გაგრძელების ეტაპზე (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ10. ახალი გარიგების შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ჯგუფი, მისი კომპონენტები და მათი გარემო შეიძლება შეისწავლოს შემდეგის მეშვეობით:

15. ასს 705 (გადასინჯული), პუნქტები 20.

- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ მოწოდებული ინფორმაციით;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან კომუნიკაციით; და
- როდესაც შესაფერისია, ჯგუფის აუდიტის წინა გარიგების გუნდთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან კომპონენტის აუდიტორებთან კომუნიკაციით.

გ11. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეისწავლოს შემდეგი საკითხები:

- ჯგუფის სტრუქტურა, როგორც სამართლებრივი, ისე ორგანიზაციული (ანუ, თუ როგორ არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურა ორგანიზებული);
- ჯგუფის მნიშვნელოვანი კომპონენტების სამეურნეო საქმიანობა, მათ შორის, სამეწარმეო დარგობრივი და მარეგულირებელი, ეკონომიკური და პოლიტიკური გარემო, სადაც აღნიშნული საქმიანობა ხორციელდება;
- მომსახურე ორგანიზაციების, მათ შორის, საზიარო მომსახურების ცენტრების, გამოყენება;
- ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის აღწერა;
- კონსოლიდაციის პროცესის სირთულე;
- კომპონენტის აუდიტორები, რომლებიც კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობენ, მიუხედავად იმისა, ისინი ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმას ან ქსელს წარმოადგენენ თუ არა და ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ ერთზე მეტი აუდიტორის დანიშვნის არსი;
- ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი:
  - ექნება თუ არა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს აუდიტის დამკვეთი ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან, კომპონენტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასა და კომპონენტის აუდიტორებთან შეუზღუდავი კონტაქტის შესაძლებლობა და კომპონენტის ინფორმაციის შეუზღუდავი ხელმისაწვდომობა (ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის საჭირო შესაბამისი აუდიტის დოკუმენტაციის ჩათვლით); და
  - შეძლებს თუ არა კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე აუცილებელი სამუშაოების ჩატარებას.

გ12. არსებულ დამკვეთთან გარიგების გაგრძელების შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის უნარზე, მოიპოვოს საკმარისი და შესა-

ფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, შეიძლება გავლენა იქონიოს მნიშვნელოვანმა ცვლილებებმა, მაგალითად:

- ცვლილებები ჯგუფის სტრუქტურაში (მაგალითად, შეძენა, გასვლა, რეორგანიზაცია, ცვლილებები ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების სისტემის ორგანიზებაში);
- ჯგუფისთვის მნიშვნელოვანი კომპონენტების სამეურნეო საქმიანობაში ცვლილებები;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ჯგუფის ხელმძღვანელობის, ან მნიშვნელოვანი კომპონენტების ზედა რგოლების ხელმძღვანელი პერსონალის შეცვლა;
- ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან და კომპეტენტურობასთან დაკავშირებული პრობლემები, რაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს აწუხებს;
- ცვლილებები ჯგუფის დონის შიდა კონტროლში;
- ცვლილებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში.

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულების მოპოვების მოლოდინი (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ13. ჯგუფი შეიძლება მოიცავდეს მხოლოდ ისეთ კომპონენტებს, რომლებიც მიჩნეული არ არის მნიშვნელოვან კომპონენტებად. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის გარიგების პარტნიორი შეიძლება დასაბუთებულად მოელოდეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულების მოპოვებას, რომელსაც დაეფუძნება ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება, თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეძლებს:

ა) აღნიშნული კომპონენტებიდან ზოგიერთის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობას; და

ბ) კომპონენტის აუდიტორების სხვა კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობაში იმდენად ჩართვას, რაც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ14. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა შეიძლება შეიზღუდოს ისეთი გარემოებების გამო, რომელთა დაძლევა არ შეუძლია ხელმძღვანელობას, მაგალითად, კონფიდენციალურობასა და მონაცემთა დაცვასთან დაკავშირებული კანონები, ან კომპონენტის აუდიტორის მიერ უარის თქმა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის, აუდიტის შესაბამისი დოკუმენტაციით

სარგებლობაზე. ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა შეიძლება შეზღუდოს აგრეთვე ჯგუფის ხელმძღვანელობამ.

გ15. როდესაც ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა შეზღუდულია გარემოებების გამო, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება მაინც შეძლოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება; თუმცა, ეს ნაკლებად სავარაუდოა, როდესაც კომპონენტის მნიშვნელობა იზრდება. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის შეიძლება ხელმისაწვდომი არ იყოს კონტაქტის დამყარება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, ხელმძღვანელობასთან ან იმ კომპონენტის აუდიტორთან (მათ შორის, აუდიტის შესაფერისი დოკუმენტაცია, რომელიც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს სჭირდება), რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით. თუ აღნიშნული კომპონენტი არ არის მნიშვნელოვანი კომპონენტი და ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს ამ კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა გააჩნია და მისთვის ხელმისაწვდომია ამ კომპონენტთან დაკავშირებული ინფორმაცია, რომელსაც ჯგუფის ხელმძღვანელობა ინახავს, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება დაასკვნას, რომ ეს ინფორმაცია წარმოადგენს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებას ამ კომპონენტთან მიმართებაში. თუმცა, თუ მოცემული კომპონენტი მნიშვნელოვან კომპონენტს წარმოადგენს, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ვერ შეძლებს წინამდებარე ასს-ის იმ მოთხოვნების შესრულებას, რომლებიც ჯგუფის აუდიტის შესაფერისია. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ვერ შეძლებს 30-31-ე პუნქტებში მოცემული მოთხოვნების შესრულებას იმის თაობაზე, რომ ჩაერთოს კომპონენტის აუდიტორის მუშაობაში. ამგვარად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ვერ შეძლებს ამ კომპონენტთან მიმართებაში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მხრიდან საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა განიხილება ასს 705-ის (გადასინჯული) მიხედვით.

გ16. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას, თუ ჯგუფის ხელმძღვანელობა შეზღუდავს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის, ან კომპონენტის აუდიტორის ხელმისაწვდომობას მნიშვნელოვანი კომპონენტის შესახებ ინფორმაციაზე.

გ17. მართალია, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, თუ მსგავსი შეზღუდვები დაკავშირებულია ისეთ კომპონენტთან, რომელიც მიჩნეული არ არის მნიშვნელოვან კომპონენტად, მაგრამ აღნიშნული

შეზღუდვის მიზეზმა შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორულ მოსაზრებაზე ჯგუფის შესახებ. მაგალითად, ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის გამოკითხვებზე, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ გაცემულ პასუხებზე და ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციაზე.

გ18. შეიძლება ჯგუფის გარიგების პარტნიორს კანონმდებლობით ეკრძალებოდეს გარიგებაზე უარის თქმა ან გარიგებიდან გასვლა. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორი ინიშნება გარკვეული პერიოდით და ეკრძალება გარიგებიდან გასვლა აღნიშნული პერიოდის დასრულებამდე. ამასთან, სახელმწიფო სექტორში შეიძლება გარიგებაზე უარის თქმის ან გარიგებიდან გასვლის ალტერნატივა არც არსებობდეს, აუდიტორისათვის მისი უფლებამოსილების ხასიათის ან სახელმწიფო ინტერესებთან დაკავშირებული მოსაზრებების გამო. წინამდებარე ასს ჯგუფის აუდიტზე ასეთ ვითარებაშიც ვრცელდება, ხოლო ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა განიხილება ასს 705-ის (გადასინჯული) მიხედვით.

გ19. 1-ელ დანართში მოცემულია აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, რომელიც მოიცავს პირობით მოსაზრებას და განპირობებულია ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობით, იმ მნიშვნელოვან კომპონენტთან მიმართებაში, რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით, სადაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის აზრით, გავლენა არსებითია, მაგრამ არ არის ყოვლისმომცველი.

გარიგების პირობები (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ20. გარიგების პირობებით განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.[16] ჯგუფის აუდიტის გარიგების პირობებში შეიძლება ჩაირთოს დამატებითი საკითხები, მაგალითად, ის ფაქტი, რომ:

- ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის კომუნიკაცია შეუზღუდავი უნდა იყოს, რამდენადაც ეს შესაძლებელია არსებული კანონმდებლობის პირობებში;

[16] ასს 210, მე-8 პუნქტი.

- კომპონენტის აუდიტორებს, კომპონენტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და კომპონენტის ხელმძღვანელობას შორის გაცვლილი მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ, მათ შორის, შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ, უნდა ეცნობოს ასევე ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსაც;
- მარეგულირებელ ორგანოებსა და კომპონენტებს შორის ფინანსური ანგარიშგების საკითხებთან დაკავშირებით გაცვლილი მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ უნდა ეცნობოს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს; და
- იმდენად, რამდენადაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ჩათვლის საჭიროდ, ნებადართული უნდა იყოს:
    - კომპონენტის ინფორმაციის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, კომპონენტის ხელმძღვანელობისა და კომპონენტის აუდიტორების (ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის საჭირო აუდიტის დოკუმენტაციის ჩათვლით) ხელმისაწვდომობა; და
    - კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობა, ან კომპონენტის აუდიტორისთვის იმის მოთხოვნა, რომ მან იმუშაოს,

გ21. შეზღუდვები:

- ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის კომპონენტის ინფორმაციის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, კომპონენტის ხელმძღვანელობისა და კომპონენტის აუდიტორების (ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის საჭირო აუდიტის დოკუმენტაციის ჩათვლით) ხელმისაწვდომობაზე; ან
- კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობაზე, მას შემდეგ, რაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორი დათანხმდება ჯგუფის აუდიტის გარიგებას, წარმოადგენს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს მოპოვების შეუძლებლობას, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ჯგუფის შესახებ გამოთქმულ აუდიტორულ მოსაზრებაზე. გამონაკლის შემთხვევებში, ამან შეიძლება გამოიწვიოს აგრეთვე გარიგებიდან გასვლა, როდესაც კანონმდებლობით ეს ნებადართულია.

აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ22. ჯგუფის გარიგების პარტნიორის მიერ ჯგუფის საერთო სტრატეგიისა და ჯგუფის აუდიტის გეგმის მიმოხილვა ჯგუფის გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობის - ჩაატაროს ჯგუფის აუდიტი - მნიშვნელოვანი ნაწილია.

ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესწავლა

საკითხები, რომლებსაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეისწავლის (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ23. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) მოცემულია მითითებები იმ საკითხებზე, რომლებიც აუდიტორმა უნდა განიხილოს, როდესაც ეცნობა სამეწარმეო დარგს, მარეგულირებელ და სხვა გარე ფაქტორებს, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები; სუბიექტის ხასიათი; მიზნები და სტრატეგია და მასთან დაკავშირებული ბიზნესრისკები, ასევე სუბიექტის საქმიანობის ფინანსური შედეგების შეფასება და მიმოხილვა.[17] მე-2 დანართში მოცემულია მითითებები ჯგუფისათვის სპეციფიკურ საკითხებზე, მათ შორის კონსოლიდაციის პროცესზე.

ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ კომპონენტებისათვის მიცემული ინსტრუქციები (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ24. საზოგადოდ, ფინანსური ინფორმაციის ერთგვაროვნებისა და შესადარისობის მისაღწევად ჯგუფის ხელმძღვანელობა კომპონენტებს აძლევს ინსტრუქციებს. მსგავს ინსტრუქციებში მოცემულია მითითებები კომპონენტების იმ ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომელიც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს და ხშირად მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების პროცედურების სახელმძღვანელოს და საანგარიშგებო პაკეტს. როგორც წესი, საანგარიშგებო პაკეტი მოიცავს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვისათვის ფინანსური ინფორმაციის მოწოდების სტანდარტულ ფორმებს. თუმცა, საზოგადოდ, საანგარიშგებო პაკეტებს არა აქვს სრული ფინანსური ანგარიშგების ფორმა, რომლის მომზადება და წარდგენა ხდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით.

გ25. საზოგადოდ, აღნიშნული ინსტრუქციები მოიცავს:

- გამოსაყენებელ სააღრიცხვო პოლიტიკას;
- ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან და განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებულ კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, მათ შორის:
  - საანგარიშგებო სეგმენტების დადგენა;
  - დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები;

17. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები გ62-გ64 და 1-ლი დანართი.

- შიდაჯგუფური ოპერაციები და არარეალიზებული მოგება;
- შიდაჯგუფური ანგარიშგების ნაშთები; და

- ანგარიშგების დროის განრიგს.

გ26. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ აღნიშნული ინსტრუქციების შესწავლა შეიძლება მოიცავდეს შემდეგი საკითხების განხილვას:

- ცხადი და პრაქტიკულია თუ არა ინსტრუქციები საანგარიშგებო პაკეტის დასრულებისათვის;
- აღნიშნული ინსტრუქციები:
  - ადეკვატურად ასახავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მახასიათებლებს;
  - უზრუნველყოფს თუ არა განმარტებით შენიშვნებს, რომლებიც საკმარისია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად, მაგალითად, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების და სეგმენტის ინფორმაციის განმარტებებში ასახვა;
  - უზრუნველყოფს თუ არა კონსოლიდაციის კორექტირებების გამოვლენას, მაგალითად, შიდაჯგუფური ოპერაციები და არარეალიზებული მოგება და შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთები; და
  - ითვალისწინებს თუ არა კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ინფორმაციის დამტკიცებას.

თაღლითობა (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ27. აუდიტორს მოეთხოვება თაღლითობით განპირობებული ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება და შეფასებულ რისკებზე რეაგირების შესაფერისი პროცედურების განსაზღვრა.[18] თაღლითობით განპირობებული ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად გამოყენებული ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს:

- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ შეფასებულ რისკებს, რომ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს თაღლითობის შედეგად;
- პროცედურულ პროცესს, რომელსაც ჯგუფის ხელმძღვანელობა იყენებს ჯგუფის ფარგლებში თაღლითობის რისკების გამოსავ-

18. ასს 240 - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“*.

ლენად და მათზე რეაგირებისთვის, მათ შორის, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ გამოვლენილ სპეციფიკურ თაღლითობის რისკებს, ან ანგარიშთა ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებით შენიშვნებს, სადაც მაღალია თაღლითობის რისკის ალბათობა;

- არსებობს თუ არა გარკვეული კომპონენტები, რომლებშიც მოსალოდნელია თაღლითობის რისკის არსებობა;
- როგორ უწევენ მონიტორინგს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ხელმძღვანელობის პროცედურულ პროცესს, რომელიც ეხება ჯგუფში თაღლითობის რისკების გამოვლენასა და მათზე რეაგირებას, ასევე ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ აღნიშნული რისკების შერბილებისათვის შექმნილ კონტროლის მექანიზმებს;
- ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ჯგუფის ხელმძღვანელობის, შიდა აუდიტის განყოფილების შესაფერისი პიროვნებების (და თუ მიზანშეწონილია კომპონენტის ხელმძღვანელობის, კომპონენტის აუდიტორებისა და სხვების) პასუხები ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებულ გამოკითხვაზე – იციან თუ არა მათ ფაქტობრივი, საეჭვო ან დამტკიცებული თაღლითობის შესახებ, რაც გავლენას ახდენს კომპონენტზე ან ჯგუფზე.

მსჯელობა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის წევრებსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებზე, მათ შორის თაღლითობის რისკებზე (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ28. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მთავარ წევრებს მოეთხოვებათ თაღლითობით ან შეცდომით განპირობებული, სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მგრძნობიარობის განსჯა, თაღლითობის რისკებზე განსაკუთრებული აქცენტის გაკეთებით. ჯგუფის აუდიტის დროს აღნიშნულ მსჯელობაში შეიძლება ჩართული იყვნენ აგრეთვე კომპონენტის აუდიტორებიც.[19] ჯგუფის გარიგების პარტნიორის გადაწყვეტილებაზე, ვინ მიიღოს მონაწილეობა აღნიშნულ მსჯელობაში, როგორ და როდის ჩატარდეს განხილვა და რა ინტენსივობით წარიმართოს, გავლენას ახდენენ ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა, მაგალითად, ჯგუფთან მუშაობის გამოცდილება.

[19] ასს 240, მე-16 პუნქტი, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-17 და მე-18 პუნქტები.

გ29. აღნიშნული მსჯელობით შესაძლებელია:

- კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესახებ ცოდნის გაზიარება, ჯგუფის მასშტაბის კონტროლის ჩათვლით;
- კომპონენტების ან ჯგუფის ბიზნესრისკების შესახებ ცოდნის გაზიარება;
- იდეების გაზიარება იმის შესახებ, თუ როგორ ან როდის არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება თაღლითობით ან შეცდომით განპირობებული არსებითი უზუსტობებისადმი მგრძნობიარე, როგორ შეუძლიათ ჯგუფისა და კომპონენტის ხელმძღვანელობას თაღლითური ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და ამის დამალვა და როგორ არის შესაძლებელი კომპონენტების აქტივების უკანონოდ მითვისება;
- ისეთი სააღრიცხვო პრაქტიკის გამოვლენა, რომელიც ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობამ დაამკვიდრა და შეიძლება მიკერძოებული იყოს ან ისე იყოს შემუშავებული, რომ გამოიწვიოს თაღლითური ფინანსური ანგარიშგება, მაგალითად, შემოსავლის აღიარების პრაქტიკა, რომელიც არ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს;
- იმ ცნობილი გარე და შიდა ფაქტორების განხილვა, რომლებიც გავლენას ახდენს ჯგუფზე და ჯგუფის ხელმძღვანელობას, კომპონენტის ხელმძღვანელობას ან სხვებს სტიმულს აძლევენ ან აიძულებენ, რომ მათ თაღლითობა ჩაიდინონ, შექმნან თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა, ან მიანიშნონ ისეთ კულტურაზე ან გარემოზე, რომელიც ჯგუფის ხელმძღვანელობას, კომპონენტის ხელმძღვანელობას ან სხვებს თაღლითობის ჩადენის რაციონალიზაციის შესაძლებლობას მისცემს;
- განხილვა იმ რისკისა, რომ ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობამ შეიძლება უგულებელყოს კონტროლი;
- იმის განხილვა, გამოიყენება თუ არა ერთგვაროვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისათვის კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის მომზადებისას და თუ არ გამოიყენება, როგორ ხდება სააღრიცხვო პოლიტიკებს შორის განსხვავებების გამოვლენა და შესწორება (როდესაც ამის გაკეთება მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით);
- მსჯელობა კომპონენტებში გამოვლენილი თაღლითობის ან იმ ინფორმაციის შესახებ, რომელიც მიანიშნებს, რომ კომპონენტში ადგილი აქვს თაღლითობას;

- იმ ინფორმაციის გაზიარება, რომელიც შეიძლება მიუთითებდეს ეროვნული კანონმდებლობის მოთხოვნებთან შეუსაბამობას, მაგალითად, ქრთამის გადახდა ან შიდა გადაცემის ფასწარმოქმნის არასწორი პრაქტიკა.

რისკის ფაქტორები (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ30. მე-3 დანართში მოცემულია ისეთი პირობების ან მოვლენების მაგალითები, რომლებიც ერთად ან ცალ-ცალკე, შეიძლება მიანიშნებდეს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, მათ შორის თაღლითობის რისკებზე.

რისკის შეფასება (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ31. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ჯგუფის დონეზე ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ეყრდნობა, მაგალითად:

- ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს, აგრეთვე კონსოლიდაციის პროცესის შესწავლის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას, მათ შორის, ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის, კონსოლიდაციის პროცესის შესაფერისი კონტროლის დიზაინისა და ფუნქციონირების შესაფასებლად მოპოვებულ მტკიცებულებებს;
- კომპონენტის აუდიტორებისაგან მიღებულ ინფორმაციას.

კომპონენტის აუდიტორის შესწავლა (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ32. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი კომპონენტის აუდიტორს შეისწავლის მხოლოდ მაშინ, როდესაც გეგმავს, კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობა ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის. მაგალითად, აუცილებელი არ იქნება იმ კომპონენტების აუდიტორების შესწავლა, რომელთა მიმართ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი გეგმავს ანალიზური პროცედურების ჩატარებას მხოლოდ ჯგუფის დონეზე.

ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია კომპონენტის აუდიტორისა და აუდიტის მტკიცებულებების წყაროების შესასწავლად (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ33. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესასწავლად გამოყენებული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა ადრინდელი გამოცდილება ან კომპონენტის აუდიტორის შესახებ ინფორმირებულობა, ასევე ის ფაქტი, თუ რამდენად იყენებენ ჯგუფის

აუდიტის გარიგების გუნდი და კომპონენტის აუდიტორი საერთო პოლიტიკასა და პროცედურებს, მაგალითად:

- ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდიტორს გააჩნიათ თუ არა:
  - აუდიტის სამუშაოს ჩატარების საერთო პოლიტიკა და პროცედურები (მაგალითად, აუდიტის მეთოდოლოგია);
  - ხარისხის მართვის პოლიტიკა და პროცედურები; ან
  - მონიტორინგის საერთო პოლიტიკა და პროცედურები.
- შემდეგი საკითხების თანხვედრა ან მსგავსება:
  - კანონები ან ნორმატიული აქტები, ან სამართლებრივი სისტემა;
  - პროფესიული ზედამხედველობა, დისციპლინა და ხარისხის კონტროლი;
  - განათლება და სწავლება;
  - პროფესიული ორგანიზაციები და სტანდარტები; ან
  - ენა და კულტურა.

გ34. აღნიშნული ფაქტორები ურთიერთგადაჯაჭვულია და არ არის ურთიერთგამომრიცხავი. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის პროცედურების მოცულობა შეიძლება გაცილებით მცირე იყოს კომპონენტის A აუდიტორის შესასწავლად, რომელიც თანმიმდევრულად იყენებს საერთო ხარისხის მართვისა და მონიტორინგის პოლიტიკას და პროცედურებს და აგრეთვე საერთო მეთოდოლოგიას, ან მუშაობს იმავე იურისდიქციაში, რომელშიც ჯგუფის გარიგების პარტნიორი, ვიდრე ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის იმ პროცედურების მოცულობა, რომლებიც გამოიყენება კომპონენტის აუდიტორ B-ს შესასწავლად, რომელიც არათანმიმდევრულად იყენებს საერთო ხარისხის მართვისა და მონიტორინგის პოლიტიკას და პროცედურებს, ასევე აუდიტის საერთო მეთოდოლოგიას, ან მუშაობს უცხო იურისდიქციაში. შეიძლება განსხვავებული იყოს კომპონენტის A აუდიტორთან და კომპონენტის B აუდიტორთან დაკავშირებით ჩატარებული პროცედურების ხასიათიც.

გ35. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის აუდიტორის შესახებ ინფორმაცია შეიძლება მრავალი სხვადასხვა გზით მოიპოვოს. კომპონენტის აუდიტორის მონაწილეობის პირველ წელს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება, მაგალითად:

- შეაფასოს ხარისხის მართვის მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგები, მათ შორის რომელიც ქსელმა განახორციელა, როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი და კომპონენტის აუდიტორი

ერთი და იმავე ფირმიდან ან ერთი და იმავე ქსელიდან არიან, რომელიც ფუნქციონირებს საერთო მონიტორინგის პოლიტიკისა და პროცედურების პირობებში;[20]

- გადაწყვიტოს კომპონენტის აუდიტორთან შეხვედრა, რათა იმსჯელოს 19(ა)-(გ) პუნქტში მოცემულ საკითხებზე;
- კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს, რომ წერილობით დაადასტუროს 19(ა)-(გ) პუნქტში მოცემული საკითხები. მე-4 დანართში მოცემულია კომპონენტის აუდიტორის წერილობითი დადასტურების ნიმუში;
- კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს 19(ა)-(გ) პუნქტში მოცემული საკითხების შესახებ კითხვარის შევსება;
- კომპონენტის აუდიტორის შესახებ იმსჯელოს ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმაში კოლეგებთან, ან ავტორიტეტულ მესამე მხარესთან, რომელიც იცნობს კომპონენტის ამ აუდიტორს; ან
- მოიპოვოს დასტური პროფესიული ორგანოდან, რომლის წევრიც არის კომპონენტის აუდიტორი და რომლისგანაც მიიღო ლიცენზია, ან მესამე მხარისაგან.

შემდგომ წლებში კომპონენტის აუდიტორის შესწავლა შეიძლება დაეფუძნოს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის წარსულ გამოცდილებას, კომპონენტის აუდიტორთან მიმართებაში. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს იმის დადასტურება, 19(ა)-(გ) პუნქტში მოცემულ საკითხებთან მიმართებაში რაიმე ხომ არ შეცვლილა წინა წლის შემდეგ.

გ36. თუ შექმნილია დამოუკიდებელი საზედამხედველო ორგანო აუდიტის პროფესიის ზედამხედველობისა და ჩატარებული აუდიტის ხარისხის მონიტორინგისათვის, მარეგულირებელი გარემოს შესწავლა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს ეხმარება კომპონენტის აუდიტორის დამოუკიდებლობისა და კომპეტენტურობის შეფასებაში. მარეგულირებელი გარემოს შესახებ ინფორმაციის მიღება შეიძლება კომპონენტის აუდიტორისაგან, ან დამოუკიდებელი საზედამხედველო ორგანოს მიერ მოწოდებული ინფორმაციიდან.

20. როგორც მოითხოვება ხმსს 1-ით - *„ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“* (54-ე პუნქტი), ან ეროვნული მოთხოვნებით, რომლებიც ხმსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია.

ეთიკის მოთხოვნები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტის შესაფერისია
(იხ. პუნქტი 19(ა))

გ37. ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობისას, კომპონენტის აუდიტორმა უნდა დაიცვას ეთიკის მოთხოვნები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტის შესაფერისია. მსგავსი მოთხოვნები შეიძლება განსხვავდებოდეს იმ მოთხოვნებისაგან ან ემატებოდეს იმ მოთხოვნებს, რომლებიც კომპონენტის აუდიტორზე ვრცელდებოდა, როდესაც იგი ატარებდა სავალდებულო აუდიტს კომპონენტის აუდიტორის იურისდიქციაში. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეისწავლის, კომპონენტის აუდიტორს ესმის თუ არა და საკმარისად შეასრულებს თუ არა ეთიკის იმ მოთხოვნებს, რომლებიც ჯგუფის აუდიტისათვის არის შესაფერისი, რათა დააკმაყოფილოს ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორისადმი წაყენებული მოთხოვნები.

კომპონენტის აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა
(იხ. პუნქტი 19(ბ))

გ38. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობის შესწავლა შეიძლება მოიცავდეს შემდეგს:

- გააჩნია თუ არა ჯგუფის აუდიტისათვის შესაფერისი აუდიტისა და სხვა სტანდარტების საკმარისი ცოდნა იმისათვის, რომ შეასრულოს ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორის პასუხისმგებლობა;
- გააჩნია თუ არა სპეციფიკური უნარ-ჩვევები (მაგალითად, მოცემული დარგის ცოდნა), რაც აუცილებელია კონკრეტული კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობისთვის;
- საჭიროების შემთხვევაში, გააჩნია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების საკმარისი ცოდნა, რათა შეასრულოს ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორის პასუხისმგებლობა (ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ კომპონენტებისათვის მიცემულ ინსტრუქციაში ხშირად მითითებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.

ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენება (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ39. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ვერ უგულებელყოფს იმ ფაქტს, რომ კომპონენტის აუდიტორი დამოუკიდებელი არ არის, რადგან ასრულებს კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ან ახორციელებს კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის რისკის დამატებით შეფასებას,

ან რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ დამატებით აუდიტის პროცედურებს.

გ40. თუმცა, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება გადალახოს შედარებით მარტივი პრობლემები კომპონენტის აუდიტორის პროფესიულ კომპეტენტურობასთან (მაგალითად, მოცემული დარგის ცოდნა) დაკავშირებით, ან ის ფაქტი, რომ კომპონენტის აუდიტორი არ მუშაობს ისეთ გარემოში, რომელიც აუდიტორების აქტიურ ზედამხედველობას უზრუნველყოფს, რადგან იგი ასრულებს კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ან ახორციელებს კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის რისკის დამატებით შეფასებას ან შემდგომ აუდიტის პროცედურებს.

გ41. თუ კანონმდებლობით აკრძალულია კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის შესაბამისი ნაწილებით სარგებლობა, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს აღნიშნული პრობლემის გადაჭრა მემორანდუმის მომზადებით, რომელშიც აისახება შესაფერისი ინფორმაცია.

არსებითობა (იხ. 21-23-ე პუნქტები)

გ42. აუდიტორს მოეთხოვება:[21]

ა) აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას, განსაზღვროს:

(i) ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობა; და

(ii) თუ, სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებში, არსებობს გარკვეული კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან განმარტებითი შენიშვნები, რომელთა უზუსტობების თანხები ნაკლებია ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობაზე და ამან, გონივრულობის ფარგლებში, შესაძლოა გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მომხმარებლების მიერ მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, აღნიშნული კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების არსებითობის დონე ან დონეები; და

ბ) განსაზღვროს სამუშაო არსებითობა.

ჯგუფის აუდიტის კონტექსტში დგინდება როგორც ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობა, ისე კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის არსებითობა. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების

[21] ასს 320 - „*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისას და ჩატარების დროს*“, პუნქტები 10-11.

არსებითობა გამოიყენება ჯგუფის საერთო აუდიტის სტრატეგიის შემუშავებისას.

გ43. იმისათვის, რომ მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირდეს ალბათობა იმისა, რომ ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში შეუსწორებელი და აღმოუჩენელი უზუსტობები, ერთად აღებული, გადააჭარბებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობას, კომპონენტისთვის დადგენილი არსებითობის დონე ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობაზე ნაკლები უნდა იყოს. სხვადასხვა კომპონენტებისთვის შეიძლება განსხვავებული არსებითობა დადგინდეს. კომპონენტის არსებითობა აუცილებელი არ არის, რომ იყოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობის არითმეტიკული წილი. შესაბამისად, სხვადასხვა კომპონენტის არსებითობამ ერთობლივად შეიძლება გადააჭარბოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობას. კომპონენტის არსებითობა გამოიყენება, როდესაც დგინდება კომპონენტის აუდიტის სტრატეგია.

გ44. კომპონენტის არსებითობა განისაზღვრება იმ კომპონენტებისათვის, რომელთა ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი და მიმოხილვა, როგორც ჯგუფის აუდიტის ნაწილი, ტარდება 26-ე, 27(ა) და 29-ე პუნქტების მიხედვით. კომპონენტის არსებითობას კომპონენტის აუდიტორი იყენებს იმის შესაფასებლად, არსებითია თუ არა შეუსწორებელი და აღმოუჩენელი უზუსტობები, ერთად აღებული ან ცალ-ცალკე.

გ45. კომპონენტის არსებითობასთან ერთად, დამატებით განისაზღვრება უზუსტობების ზღვარი. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს ეცნობება ფინანსურ ინფორმაციაში გამოვლენილი ისეთი უზუსტობების შესახებ, რომლებიც უზუსტობების ზღვარს აჭარბებს.

გ46. კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის შემთხვევაში, კომპონენტის აუდიტორი (ან ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი) განსაზღვრავს სამუშაო არსებითობას კომპონენტის დონეზე. ეს აუცილებელია, რადგან მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირდეს ალბათობა იმისა, რომ კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის შეუსწორებელი და აღმოუჩენელი უზუსტობები ერთობლივად აჭარბებს კომპონენტის არსებითობას. პრაქტიკაში შეიძლება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა განსაზღვროს კომპონენტის არსებითობა ზემოაღნიშნულ დაბალ დონეზე. ასეთ შემთხვევაში, კომპონენტის აუდიტორი კომპონენტის არსებითობას იყენებს კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის არსებითი უზუსტობის რისკის შესაფასებლად და შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის, დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსასაზღვრად, ასევე იმის შესაფასებლად, არსებითია თუ არა აღმოჩენილი უზუსტობები, ერთობლივად ან ცალ-ცალკე.

შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოების ტიპის განსაზღვრა (იხ. პუნქტი 26-27)

გ47. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოს ტიპის განსაზღვრასა და კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მონაწილობაზე გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:

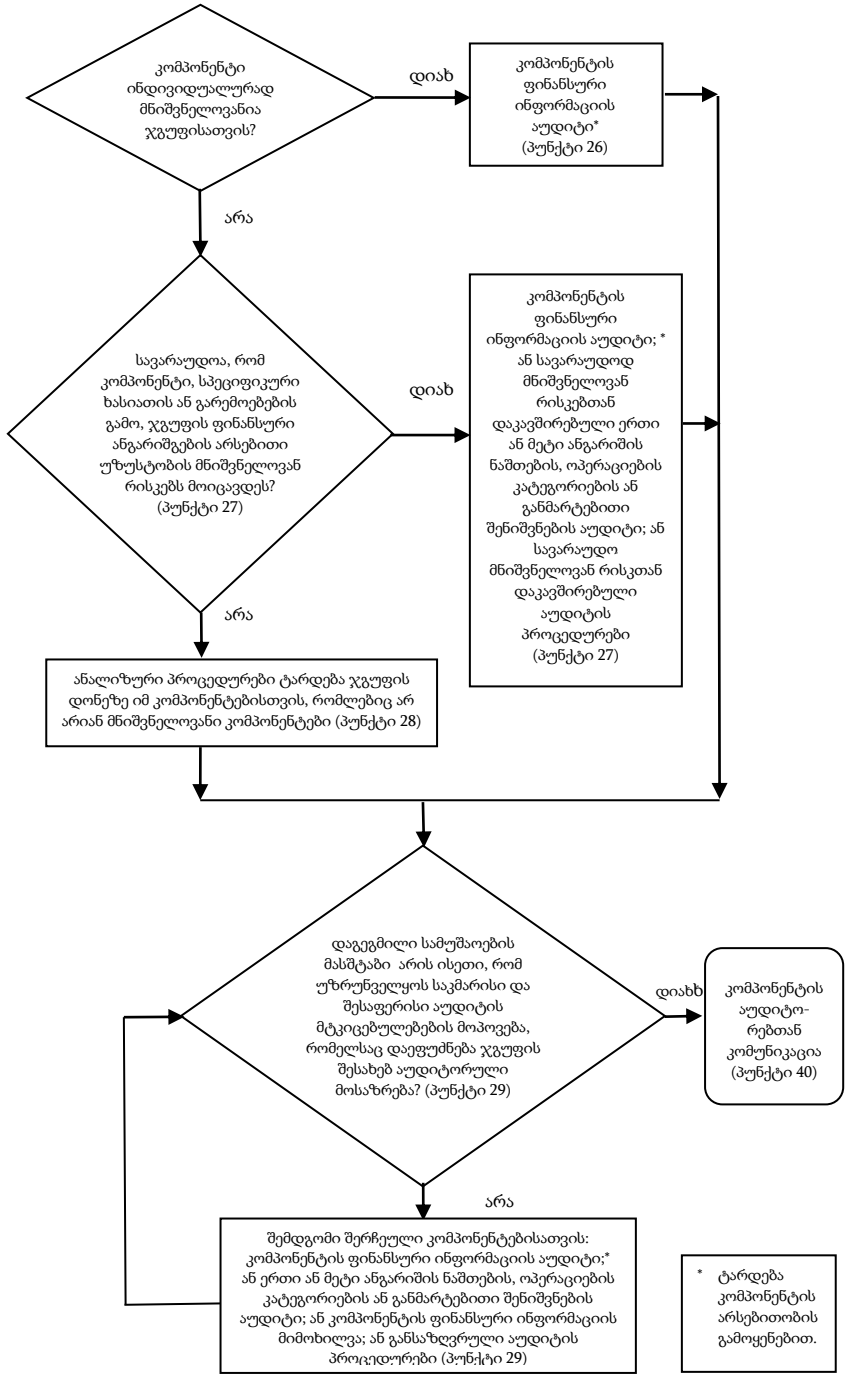
ა) კომპონენტის მნიშვნელობა;

ბ) ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები;

გ) ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის შეფასება და იმის განსაზღვრა, პრაქტიკაში მუშაობს თუ არა აღნიშნული კონტროლი; და

დ) ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესწავლა.

ქვემოთ მოცემული დიაგრამა გვიჩვენებს, თუ როგორ გავლენას ახდენს კომპონენტის მნიშვნელობა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოს ტიპის განსაზღვრაზე.


კომპონენტი ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანია ჯგუფისათვის?
დიახ
კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი* (პუნქტი 26)
არა
სავარაუდოა, რომ კომპონენტი, სპეციფიკური ხასიათის ან გარემოებების გამო, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებს მოიცავდეს? (პუნქტი 27)
დიახ
კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი; * ან სავარაუდოდ მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული ერთი ან მეტი ანგარიშის ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი; ან სავარაუდო მნიშვნელოვან რისკთან დაკავშირებული აუდიტის პროცედურები (პუნქტი 27)
არა
ანალიზური პროცედურები ტარდება ჯგუფის დონეზე იმ კომპონენტებისთვის, რომლებიც არ არიან მნიშვნელოვანი კომპონენტები (პუნქტი 28)
დაგეგმილი სამუშაოების მასშტაბი არის ისეთი, რომ უზრუნველყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რომელსაც დაეფუძნება ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება? (პუნქტი 29)
დიახ
კომპონენტის აუდიტო-რებთან კომუნიკაცია (პუნქტი 40)
არა
შემდგომი შერჩეული კომპონენტებისათვის: კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი;* ან ერთი ან მეტი ანგარიშის ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი; ან კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა; ან განსაზღვრული აუდიტის პროცედურები (პუნქტი 29)
* ტარდება კომპონენტის არსებითობის გამოყენებით.

მნიშვნელოვანი კომპონენტები (იხ. პუნქტი 27(ბ)-(გ))

გ48. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება კომპონენტი განსაზღვროს, როგორც მნიშვნელოვანი კომპონენტი, რადგან, სავარაუდოდ, ეს კომპონენტი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებს მოიცავს, თავისი სპეციფიკური ხასიათის და გარემოებების გამო. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება შეძლოს იმ ანგარიშთა ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებითი შენიშვნების გამოვლენა, რომლებზეც, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს აღნიშნული მნიშვნელოვანი რისკები. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ თვითონ ჩაატაროს, ან შეიძლება კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს, რომ ჩაატაროს, მხოლოდ აღნიშნული ანგარიშების ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი. მაგალითად, გ6 პუნქტში აღწერილ სიტუაციაში ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩატარებული სამუშაო შეიძლება შეზღუდოს იმ ანგარიშების ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტით, რომლებზეც გავლენას ახდენს ამ კომპონენტის მიერ უცხოური ვალუტით ვაჭრობა. როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი კომპონენტის აუდიტორისაგან მოითხოვს ერთი ან მეტი კონკრეტული ანგარიშის ნაშთის, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტის ჩატარებას, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდთან კომუნიკაცია (იხ. 40-ე პუნქტი) ითვალისწინებს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მრავალი მუხლი ურთიერთ დაკავშირებულია.

გ49. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის სავარაუდო მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებისათვის, შეიძლება დაგეგმოს აუდიტის პროცედურები. მაგალითად, მარაგის დაძველების სავარაუდო მნიშვნელოვანი რისკის შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება ჩაატაროს, ან კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს, რომ ჩაატაროს გარკვეული აუდიტის პროცედურები მარაგის შეფასებაზე იმ კომპონენტში, რომელიც პოტენციურად დაძველებული მარაგის დიდ ოდენობას ფლობს, მაგრამ სხვა მხრივ მნიშვნელოვანი არ არის.

კომპონენტები, რომლებიც არ არიან მნიშვნელოვანი კომპონენტები (იხ. 28-29-ე პუნქტები)

გ50. გარიგების გარემოებების მიხედვით, შესაძლებელია კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის სხვადასხვა დონეზე აგრეგირება ანალიზური პროცედურების მიზნებისათვის. ანალიზური პროცედურების შედე-

გები ადასტურებს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დასკვნებს, რომ არ არსებობს იმ კომპონენტების აგრეგირებული ფინანსური ინფორმაციის არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები, რომლებიც არ არიან მნიშვნელოვანი კომპონენტები.

გ51. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის გადაწყვეტილებაზე, რამდენი კომპონენტი უნდა შეარჩიოს 29-ე პუნქტის შესაბამისად, რომელი კომპონენტები შეარჩიოს და რა ტიპის სამუშაო ჩაატაროს ცალკეულ შერჩეულ კომპონენტებში, გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა:

- რა დონეზე არის მოსალოდნელი მნიშვნელოვანი კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის შესახებ აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება;
- კომპონენტი ახალი დაფუძნებული ან შეძენილია თუ არა;
- განხორციელდა თუ არა კომპონენტში მნიშვნელოვანი ცვლილებები;
- კომპონენტში შიდა აუდიტის განყოფილებამ ჩაატარა თუ არა რაიმე სამუშაო და აღნიშნულმა სამუშაომ გავლენა იქონია თუ არა ჯგუფის აუდიტზე;
- საერთო სისტემებს და პროცესებს იყენებენ თუ არა კომპონენტები;
- ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობა;
- ჯგუფის დონეზე ჩატარებული ანალიზური პროცედურების შედეგად გამოვლენილი უჩვეულო ცვალებადობა;
- კომპონენტის ინდივიდუალური ფინანსური მნიშვნელობა, ან მის მიერ წარმოქმნილი რისკის მნიშვნელობა, მოცემული კატეგორიის სხვა კომპონენტებთან შედარებით;
- წესდებით, ნორმატიული აქტით ან სხვა მიზეზით მოითხოვება თუ არა კომპონენტის აუდიტი.

ამ კატეგორიის კომპონენტების შერჩევაში არაპროგნოზირებადობის ელემენტის ჩართვამ შეიძლება გაზარდოს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობის გამოვლენის ალბათობა. ხშირად კომპონენტების შერჩევა, ციკლურ საფუძველზე, განსხვავებულად ხდება.

გ52. კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა შეიძლება განხორციელდეს გარემოებების მიხედვით ადაპტირებული მიმოხილვის

გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მგსს) 2400-ის[22] ან მგსს 2410-ის[23] მიხედვით. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, აღნიშნული სამუშაოს გარდა, შეიძლება განსაზღვროს დამატებითი პროცედურებიც.

გ53. როგორც გ13 პუნქტში არის ახსნილი, შეიძლება ჯგუფი შედგებოდეს მხოლოდ ისეთი კომპონენტებისაგან, რომლებიც არ არიან მნიშვნელოვანი კომპონენტები. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რომელსაც დაეფუძნება ჯგუფის აუდიტის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება, 29-ე პუნქტის მიხედვით კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოს ტიპის განსაზღვრით. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი, ან კომპონენტის აუდიტორი ჩაატარებს მხოლოდ ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის ტესტებს და ანალიზურ პროცედურებს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეძლოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რომელსაც დაეფუძნება ჯგუფის აუდიტის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება.

კომპონენტის აუდიტორების მიერ ჩატარებულ სამუშაოში ჩართვა (იხ. 30-31-ე პუნქტები)

გ54. ფაქტორები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს კომპონენტის სამუშაოში ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ჩართვაზე, შემდეგია:

ა) კომპონენტის მნიშვნელობა;

ბ) გამოვლენილი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები; და

გ) ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესწავლა.

მნიშვნელოვან კომპონენტთან ან გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებთან მიმართებით, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ატარებს 30-31-ე პუნქტებში აღწერილ პროცედურებს. თუ კომპონენტი არ არის მნიშვნელოვანი, კომპონენტის სამუშაოში ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ჩართვის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა სხვადასხვანაირი იქნება, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის მიხედვით. ის ფაქტი,

22. მგსს 2400 - *„გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“*.

23. მგსს 2410 - *„სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა“*.

რომ კომპონენტი არ არის მნიშვნელოვანი, მეორადია. მაგალითად, მიუხედავად იმისა, რომ კომპონენტი არ არის მნიშვნელოვანი, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება მაინც გადაწყვიტოს კომპონენტის აუდიტორის რისკის შეფასებაში მონაწილეობა, რადგან მას აფიქრებს კომპონენტის აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა (მაგალითად, დარგის სპეციფიკური საკითხების უცოდინრობა), ან კომპონენტის აუდიტორი არ მუშაობს ისეთ გარემოში, სადაც აუდიტორებს აქტიურ ზედამხედველობას უწევენ.

გ55. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესწავლის საფუძველზე, კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში მონაწილეობის ფორმები, 30-31-ე და 42-ე პუნქტებში აღწერილის გარდა, შეიძლება მოიცავდეს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთს ან რამდენიმეს:

ა) კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან კომპონენტის აუდიტორებთან შეხვედრა, კომპონენტისა და მისი გარემოს შესწავლის მიზნით;

ბ) კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის მიმოხილვა;

გ) რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარება კომპონენტის დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. ეს პროცედურები შეიძლება ჩაატაროს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ან კომპონენტის აუდიტორთან ერთად;

დ) შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება. ეს პროცედურები შეიძლება ჩაატაროს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ან კომპონენტის აუდიტორთან ერთად;

ე) კომპონენტის აუდიტორსა და კომპონენტის ხელმძღვანელობას შორის საბოლოო და სხვა ძირითად შეხვედრებში მონაწილეობა;

ვ) კომპონენტის აუდიტორის დოკუმენტაციის სხვა შესაფერისი ნაწილების მიმოხილვა.

კონსოლიდაციის პროცესი

კონსოლიდაციის კორექტირებები და რეკლასიფიკაცია (იხ. 34-ე პუნქტი)

გ56. კონსოლიდაციის პროცესში შეიძლება საჭირო გახდეს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული იმ თანხების კორექტირება, რომლებიც არ გადიან ოპერაციების ჩვეულებრივი დამუშავების სისტემებს და შეიძლება არ იყოს შიდა კონტროლის ობიექტი, სხვა ფინანსური ინფორმაციის მსგავსად. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ

კორექტირებების მიზანშეწონილობის, სისრულისა და სიზუსტის შეფასება შეიძლება მოიცავდეს:

- იმის შეფასებას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები შესაბამისად ასახავს თუ არა მათ გამომწვევ მოვლენებსა და ოპერაციებს;
- იმის განსაზღვრას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები სწორად არის თუ არა გაანგარიშებული, დამუშავებული და ავტორიზებული ჯგუფის ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ;
- იმის განსაზღვრას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები სათანადოდ არის თუ არა დასაბუთებული და საკმარისად დოკუმენტირებული; და
- შიდაჯგუფური ოპერაციებისა და არარეალიზებული მოგებისა და შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების შეჯერებისა და ანულირების შემოწმებას.

კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია (იხ. 40-41-ე პუნქტები)

გ57. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის ეფექტიანი ორმხრივი კომუნიკაცია არ არსებობს, მაშინ არსებობს რისკი, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ვერ მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, რომელსაც დაეფუძნება ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნების ნათლად და დროულად ინფორმირება ქმნის ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის ეფექტიანი ორმხრივი კომუნიკაციის საფუძველს.

გ58. ხშირად ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნების მიწოდება ხდება ინსტრუქციის წერილის მეშვეობით. მე-5 დანართში მოცემულია მითითებები იმ მოთხოვნილ და დამატებით საკითხებზე, რომლებიც შეიძლება აისახოს მსგავს წერილში. კომპონენტის აუდიტორის კომუნიკაცია ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდთან ხშირად ხორციელდება გაწეული სამუშაოს შესახებ მემორანდუმის ან ანგარიშის წარდგენის ფორმით. თუმცა, აუცილებელი არ არის, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის კომუნიკაცია წერილობით განხორციელდეს. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეიძლება კომპონენტის აუდიტორს შეხვდეს, რათა მასთან იმსჯელოს გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებზე, ან განიხილოს კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის შესაფერისი ნაწილები. მიუხედავად ამისა, ასეთ შემთხვევებზეც ვრცელდება

ინფორმირებასთან დაკავშირებული წინამდებარე და სხვა ასს-ების მოთხოვნები.

გ59. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდთან თანამშრომლობით კომპონენტის აუდიტორი ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს აუდიტის შესაფერისი დოკუმენტაციით სარგებლობის უფლებას აძლევს, თუ ეს აკრძალული არ არის კანონმდებლობით.

გ60. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის წევრი იმავდროულად კომპონენტის აუდიტორიცაა, ჯგუფის გარიგების გუნდის მიზანი, დაამყაროს სათანადო ურთიერთქმედება კომპონენტის აუდიტორთან, ხშირად შეიძლება მიღწეულ იქნეს სპეციალური წერილობითი ინფორმირების გარდა სხვა საშუალებით, მაგალითად:

- კომპონენტის აუდიტორისთვის აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის ხელმისაწვდომობა შეიძლება საკმარისი იყოს მე-40 პუნქტში მოცემული მოთხოვნების შესასრულებლად, რომლებიც ეხება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ინფორმირებას; და
- ჯგუფის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა შეიძლება საკმარისი იყოს, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დასკვნებთან დაკავშირებით 41-ე პუნქტით დადგენილი საკითხების ინფორმირებისათვის.

მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება

კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა (იხ. პუნქტი 42(ბ))

გ61. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს შეიძლება კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის სხვადასხვა ნაწილი დასჭირდეს, არსებული გარემოებების მიხედვით. ხშირად აქცენტი კეთდება აუდიტის იმ დოკუმენტაციაზე, რომელიც ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებთან არის დაკავშირებული. მიმოხილვის მოცულობაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს იმ ფაქტმა, რომ კომპონენტის აუდიტორის დოკუმენტაცია კომპონენტის აუდიტორის ფირმის მხრიდან მიმოხილვას ექვემდებარება.

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები
(იხ. 44-45-ე პუნქტები)

გ62. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი დაასკვნის, რომ მოპოვებული არ არის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომელსაც უნდა დაეფუძნოს ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება,

ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს დამატებითი პროცედურების ჩატარება. თუ ამის გაკეთება შეუძლებელია, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება საკუთარი პროცედურები ჩაატაროს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე.

გ63. ჯგუფის გარიგების პარტნიორის მიერ უზუსტობების (რომლებიც აღმოაჩინა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ან რომელთა შესახებაც აცნობეს კომპონენტის აუდიტორებმა) საერთო გავლენის შეფასება ჯგუფის გარიგების პარტნიორს საშუალებას აძლევს განსაზღვროს, არსებითად მცდარია თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში.

ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

ჯგუფის ხელმძღვანელობის ინფორმირება (იხ. 46-48-ე პუნქტები)

გ64. ასს-240-ში მოცემულია მოთხოვნები და მითითებები თაღლითობის შესახებ ხელმძღვანელობის, ხოლო, როდესაც ხელმძღვანელობაა ჩარეული თაღლითობაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების თაობაზე.[24]

გ65. ჯგუფის ხელმძღვანელობას შეიძლება დასჭირდეს გარკვეული არსებითი მგრძნობიარე ინფორმაციის კონფიდენციალურობის დაცვა. ქვემოთ განხილულია იმ საკითხების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, მაგრამ ცნობილი არ არის კომპონენტის ხელმძღვანელობისთვის:

- პოტენციური სასამართლო პროცესი;
- არსებითი საოპერაციო აქტივების გასხვისება;
- შემდგომი მოვლენები;
- მნიშვნელოვანი იურიდიული შეთანხმებები.

ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან კომუნიკაცია (იხ. 49-ე პუნქტი)

გ66. საკითხები, რომელთა შესახებ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი აცნობებს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, რომელთა შესახებ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს კომპონენტის აუდიტორებმა აცნობეს და ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა გადაწყვიტა, რომ მნიშვნელოვანია

[24] ასს 240, პუნქტები 41-43-ე.

ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებზე დაკისრებული პასუხისმგებლობის თვალსაზრისით. ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება ჯგუფის აუდიტის პროცესში სხვადასხვა დროს ხორციელდება. მაგალითად, 49(ა)-(ბ) პუნქტში მითითებული საკითხების ინფორმირება შეიძლება განხორციელდეს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოს განსაზღვრის შემდეგ. მეორე მხრივ, 49(გ) პუნქტში მითითებული საკითხების თაობაზე ინფორმირება შეიძლება განხორციელდეს აუდიტის ბოლოს, ხოლო 49(დ)-(ე) პუნქტში მითითებულ საკითხებზე კი მათი წამოჭრისთანავე.

1-ლი დანართი:
(იხ. პუნქტი გ19)

აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, როდესაც ჯგუფის გარიგების გუნდს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება

შენიშვნა: ამ დანართში განხილულ აუდიტორის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუშში ნაწილი „მოსაზრება~ განთავსებულია დასკვნის დასაწყისში, ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, ხოლო ნაწილი „მოსაზრების საფუძველი~ განთავსებულია „მოსაზრება~ ნაწილის შემდეგ. გარდა ამისა, აუდიტორის პასუხიმგებლობის ნაწილში დღემდე არსებული პირველი და ბოლო წინადადება ახლა გადატანილია ახლანდელ „მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- **სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 გამოიყენება);**
- **კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს სტანდარტები) შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);**
- **აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;**
- **ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს არ შეუძლია წილობრივი მეთოდით აღრიცხული მნიშვნელოვანი კომპონენტის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება (რომელიც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებულია 15 მლნ დოლარის ღირებულებით, რაც ასახავს 60 მლნ მთლიანი ღირებულების აქტივებს), რადგან ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის ხელმისაწვდომი არ იყო ბუღალტრული ჩანაწერები, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან აუდიტორთან კონტაქტის დამყარება;**

- ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი გაეცნო კომპონენტის 20X1 წ. 31 დეკემბრის აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნასთან ერთად და განიხილა ამ კომპონენტთან დაკავშირებული ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან ინახება;
- ჯგუფის გარიგების პარტნიორის აზრით, ამ შემთხვევაში, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია, მაგრამ ყოვლისმომცველი არ არის;[1]
- ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსი (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) მოიცავს ყველა სათანადო ეთიკურ მოთხოვნას, რომელიც ამ აუდიტის შესაფერისია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;[2]
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;[3]
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;
- პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგა-

1. თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორის შეფასებით, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც, ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უარი უნდა განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.
2. ასს 570 (გადასინჯული)- *„ფუნციონირებადი საწარმო“.*
3. ასს 701 - *„აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.*

რიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;

- **კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე [4]

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა გარდა, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC ჯგუფის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

---

4. ქვესათაური „დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე~.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ABC კომპანიის ინვესტიცია XYZ კომპანიაში, რომელიც წარმოადგენს მოცემული წლის განმავლობაში შეძენილ უცხოურ მეკავშირე კომპანიას და აღირიცხება წილობრივი მეთოდით, 20X1 წლის 31 დეკემბრის კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აისახა $15 მლნ ღირებულებით, ხოლო ABC კომპანიის წილი $1 მლნ XYZ კომპანიის წმინდა შემოსავალში ასახულია ABC კომპანიის აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში. ჩვენ ვერ შევძელით 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით XYZ კომპანიაში ABC კომპანიის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისა და XYZ კომპანიის მოცემული წლის წმინდა შემოსავალში ABC კომპანიის კუთვნილი წილის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რადგან ჩვენთვის ხელმისაწვდომი არ გახადეს XYZ კომპანიის ფინანსური ინფორმაცია და უარი გვითხრეს XYZ კომპანიის ხელმძღვანელობასთან და აუდიტორებთან დაკავშირებაზე. ამის გამო, ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელია თუ არა აღნიშნული თანხების რამენაირად შესწორება.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“* ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ჯგუფისგან ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის* (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი) შესაბამისად. გარდა ამისა, შევასრულეთ ბესსს-ის ეთიკის კოდექსით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული)*[5] *მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-6 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-6 ნიმუშის „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის ბოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება პირობითი*

5. ასს 720 (გადასინჯული) – *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.*

მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმავდროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე [6]

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული))[7] შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.*]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში. მხოლოდ ამოღებული იქნება ბოლო ორი აბზაცი, რომლებიც გამოიყენება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების აუდიტორის დასკვნაში.*]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში*]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორის შეფასებით, ზემოაღნიშნული მიზეზებით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითი და ყოვლისმომცველია, ჯგუფის აუდიტის პარტნიორი უარს იტყვის მოსაზრების გამოთქმაზე ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

---

6. ამ საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა~ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები~ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

7. ასს 700 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ~.*

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტი გ23)

იმ საკითხების მაგალითები, რომლებსაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეისწავლის

ქვემოთ მოცემული მაგალითები საკითხების ფართო სპექტრს მოიცავს; თუმცა, არ მოიცავს ყველა საკითხს, რომლებიც გამოსადეგია ჯგუფის აუდიტის ყველა გუნდისთვის; არც საკითხების ჩამონათვალი არის ყოვლისმომცველი.

ჯგუფის დონის შიდა კონტროლი

1. ჯგუფის დონის კონტროლის მექანიზმები შეიძლება მოიცავდეს შემდეგი ასპექტების გარკვეულ კომბინაციას:
    - ჯგუფისა და კომპონენტის ხელმძღვანელობას შორის რეგულარული შეხვედრები, მიმდინარე საკითხებისა და სამეურნეო საქმიანობის შედეგების მიმოხილვის მიზნით;
    - კომპონენტის ოპერაციებისა და მათი ფინანსური შედეგების მონიტორინგი, ანგარიშგების რეგულარული მონიტორინგის პროცედურების ჩათვლით, რაც ჯგუფის ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს, კომპონენტის სამეურნეო საქმიანობის შედეგები შეუდაროს ბიუჯეტებს და შესაბამისი ზომები გაატაროს;
    - ჯგუფის ხელმძღვანელობის რისკის შეფასების პროცესი, ანუ ბიზნესრისკების გამოვლენის, ანალიზისა და მართვის პროცესი, ისეთი თაღლითობის რისკის ჩათვლით, რომელმაც შეიძლება გამოიწვიოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა;
    - ჯგუფის შიდა ოპერაციების, არარეალიზებული მოგებისა და ჯგუფის დონეზე შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების მონიტორინგი, კონტროლი, შეჯერება და ანულირება;
    - კომპონენტებისაგან მიღებული ფინანსური ინფორმაციის წარდგენის დროულობისა და ამ ინფორმაციის სიზუსტისა და სისრულის შეფასების პროცესი;
    - ცენტრალური საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემა, რომელიც კონტროლდება მთელი ჯგუფის, ან მისი ნაწილის ერთი და იმავე, საერთო საინფორმაციო ტექნოლოგიური კონტროლის მექანიზმების მეშვეობით;
    - საინფორმაციო ტექნოლოგიური (სტ) სისტემის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც საერთოა ყველა ან ზოგიერთი კომპონენტისთვის;

- ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის კონტროლის პროცედურები, მათ შორის, შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობა და თვითშეფასების პროგრამები;
- ერთგვაროვანი პოლიტიკა და პროცედურები, მათ შორის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების პროცედურების სახელმძღვანელო;
- ჯგუფის დონის პროგრამები, როგორიცაა, მაგალითად ქცევის კოდექსი და თაღლითობის პრევენციის პროგრამები;
- კომპონენტის ხელმძღვანელობისათვის უფლებამოსილების მინიჭებისა და პასუხისმგებლობების დაკისრების ორგანიზება.

2. შიდა აუდიტის განყოფილება შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის სისტემის ნაწილად, მაგალითად, როდესაც შიდა აუდიტის განყოფილება ცენტრალიზებულია. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს)[1] ეხება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ისეთი საკითხების შეფასებას, როგორიცაა: შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები სათანადოდ უზრუნველყოფს თუ არა შიდა აუდიტორების ობიექტურობას, შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობის დონე და აღნიშნული განყოფილება იყენებს თუ არა სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას იმ შემთხვევაში, როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი აპირებს ამ განყოფილების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებას.

კონსოლიდაციის პროცესი

3. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კონსოლიდაციის პროცესის გაცნობისას შეიძლება შეისწავლოს შემდეგი საკითხები:

   ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან დაკავშირებული საკითხები:

   - რამდენად იცის კომპონენტის ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები;
   - კომპონენტების გამოვლენისა და აღრიცხვის პროცესი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით;
   - საანგარიშგებო სეგმენტების გამოვლენისა და აღრიცხვის პროცესი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით;

1. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - *„შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“*, მე-15 პუნქტი.

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, საანგარიშგებო მიზნებისთვის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების გამოვლენის პროცედურული პროცესი;
- სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც გამოიყენება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას, წინა ფინანსური წლის შემდეგ მასში ცვლილებები, ასევე ცვლილებები, რომლებიც გამოწვეულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში ახალი ან გადასინჯული სტანდარტების გამოცემის გამო;
- იმ კომპონენტების მიმართ გამოყენებული პროცედურები, რომელთა საანგარიშგებიო თარიღი განსხვავდება ჯგუფის საანგარიშგებო თარიღისაგან.

კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული საკითხები:

- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი პროცესი კომპონენტების მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესასწავლად და, საჭიროების შემთხვევაში, ერთგვაროვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების უზრუნველსაყოფად, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისათვის კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად, აგრეთვე სააღრიცხვო პოლიტიკებს შორის განსხვავებების გამოსავლენად და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით საჭირო კორექტირებების შესატანად; ერთგვაროვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა წარმოადგენს კონკრეტულ პრინციპებს, საფუძვლებს, კონვენციებს, წესებსა და პრაქტიკას, რომელიც მოქმედებს ჯგუფში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გათვალისწინებით და რომლებსაც კომპონენტები უცვლელად გამოიყენებენ მსგავსი ოპერაციების ანგარიშგებისათვის. საზოგადოდ, აღნიშნული პოლიტიკა აღწერილია ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ გამოცემულ ფინანსური ანგარიშგების პროცედურების სახელმძღვანელოსა და ანგარიშგების პაკეტში;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი პროცესი კომპონენტების მიერ კონსოლიდაციის მიზნებისთვის სრული, ზუსტი და დროული ფინანსური ანგარიშგების უზრუნველსაყოფად;
- უცხოური კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების ვალუტაში გადაანგარიშების პროცესი;
- როგორ არის საინფორმაციო ტექნოლოგია ორგანიზებული კონსოლიდაციის თვალსაზრისით, მათ შორის, პროცესების ავტომატიზებული და არაავტომატიზებული ეტაპები, აგრეთვე კონსო-

ლიდაციის პროცესში სხვადასხვა ეტაპებზე არსებული არაავტომატიზებული და პროგრამული კონტროლი;

- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი პროცესი, შემდგომი მოვლენების შესახებ ინფორმაციის მოსაპოვებლად.

კონსოლიდაციის კორექტირებებთან დაკავშირებული საკითხები:

- კონსოლიდაციის კორექტირებების აღრიცხვის პროცესი, მათ შორის საბუღალტრო გატარებების მომზადება, ავტორიზაცია და დამუშავება, ასევე კონსოლიდაციაზე პასუხისმგებელი თანამშრომლების გამოცდილება;
- კონსოლიდაციის კორექტირებები, რომლებიც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით;
- იმ მოვლენებისა და ოპერაციების კომერციული არსი, რომლებიც განაპირობებენ კონსოლიდაციის კორექტირებებს;
- კომპონენტებს შორის შესრულებული ოპერაციების სიხშირე, ხასიათი და მოცულობა;
- შიდაჯგუფური ოპერაციებისა და არარეალიზებული მოგების, ასევე შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების მონიტორინგის, კონტროლის, შეჯერებისა და ანულირების პროცედურები;
- გუდვილის ამორტიზაციის მიზნით (საჭიროების შემთხვევაში) შეძენილი აქტივებისა და ვალდებულებების სამართლიანი ღირებულების დადგენის ეტაპები, ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, გუდვილის გაუფასურების ტესტირების პროცედურები;
- ძირითად მფლობელთან ან უმცირესობის წილის მფლობელებთან დადებული შეთანხმებები, კომპონენტის მიერ მიღებული ზარალის შესახებ (მაგალითად, უმცირესობის წილის მოვალეობა მსგავსი ზარალის დაფარვასთან მიმართებაში).

მე-3 დანართი

(იხ. პუნქტი გ30)

იმ პირობების ან მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებზე

ქვემოთ მოცემული მაგალითები საკითხების ფართო სპექტრს მოიცავს; თუმცა, არ მოიცავს ყველა საკითხს, რომლებიც შესაფერისია ჯგუფის აუდიტის ყველა გუნდისთვის; არც საკითხების ჩამონათვალია ყოვლისმომცველი:

- ჯგუფის რთული სტრუქტურა, განსაკუთრებით, როდესაც ხშირად ხდება კომპანიების შეძენა, გასვლა ან რეორგანიზაცია;
- კორპორაციული მმართველობის სუსტი სტრუქტურები, გადაწყვეტილების მიღების პროცესის ჩათვლით, რაც არ არის გამჭვირვალე;
- ჯგუფის მასშტაბის არაეფექტიანი კონტროლი ან მისი არარსებობა, ჯგუფის ხელმძღვანელობისთვის კომპონენტების ოპერაციების მონიტორინგისა და მისი შედეგების შესახებ არაადეკვატური ინფორმაციის ჩათვლით;
- უცხოურ იურისდიქციებში არსებული კომპონენტები, რომლებიც შეიძლება განიცდიდნენ ისეთი ფაქტორების ზემოქმედებას, როგორიცაა, მაგალითად სახელმწიფოს უჩვეულო ჩარევა ისეთ სფეროებში, როგორიცაა ვაჭრობა და ფისკალური პოლიტიკა და შეზღუდვები ვალუტისა და დივიდენდების მოძრაობაზე; და უცხოური სავალუტო კურსის ცვალებადობა;
- კომპონენტების სამეურნეო საქმიანობა, რომელიც მოიცავს მაღალ რისკს, როგორიცაა, მაგალითად გრძელვადიანი ხელშეკრულებები ან ინოვაციური ან რთული ფინანსური ინსტრუმენტებით ვაჭრობა;
- განუსაზღვრელობები, რომლებთან მიმართებაში საჭიროა კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის ასახვა, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ჩარჩოს მიხედვით, მაგალითად, სპეციალური მიზნის სუბიექტები ან არასავაჭრო სუბიექტები არსებობს თუ არა და საჭიროა თუ არა მათ შესახებ ინფორმაციის ასახვა;
- დაკავშირებულ მხარეთა უჩვეულო ურთიერთობები და ოპერაციები;

- შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების არსებობა, რომლებიც არ ედრებოდა ან რომელთა შეჯერება ვერ ხდებოდა კონსოლიდაციისას;
- რთული ოპერაციების არსებობა, რომლებიც აღირიცხება ერთზე მეტ კომპონენტში;
- კომპონენტების მიერ ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება, რომელიც განსხვავდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისაგან;
- განსხვავებული საანგარიშგებო თარიღის მქონე კომპონენტების არსებობა, რაც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ოპერაციების შესრულების ვადებით მანიპულირებისათვის;
- კონსოლიდაციის კორექტირებების უნებართვოდ ან არასრულად განხორციელების ადრინდელი შემთხვევები;
- ჯგუფში აგრესიული საგადასახადო დაგეგმვის გამოყენება, ან გადასახადებისგან თავისუფალ სუბიექტებთან დიდი ფულადი სახსრებით ოპერაციების განხორციელება;
- კომპონენტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის დაქირავებული აუდიტორების ხშირი ცვლა.

მე-4 დანართი

(იხ. პუნქტი გ35)

კომპონენტის აუდიტორის დასტურის წერილების მაგალითები

ქვემოთ მოცემული წერილი არ არის სტანდარტული. სხვადასხვა კომპონენტების აუდიტორის დადასტურება და აგრეთვე სხვადასხვა პერიოდების დადასტურება შეიძლება ერთმანეთისაგან განსხვავდებოდეს.

დადასტურების მიღება ხშირად კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობის დაწყებამდე ხდება.

[კომპონენტის აუდიტორის სატიტულო ფურცელი]

[თარიღი]

[ჯგუფის გარიგების პარტნიორს]

წინამდებარე წერილს გიგზავნით [თარიღი] დასრულებული წლის [მშობელი კომპანიის დასახელება] ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით, რათა გამოვთქვათ მოსაზრება, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად [უტყუარად და სამართლიანად] ასახავს თუ არა ჯგუფის ფინანსურ მდგომარეობას [თარიღი] და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად.

ვადასტურებთ თქვენი ინსტრუქციების მიღებას [თარიღი], რომლითაც ჩვენგან მოითხოვთ [თარიღი] დასრულებული წლის [კომპონენტის დასახელება] ფინანსურ ინფორმაციაზე გარკვეული სამუშაოს ჩატარებას.

ვადასტურებთ, რომ:

1. ჩვენ შევძლებთ თქვენი ინსტრუქციების შესრულებას. /გაცნობებთ, რომ ვერ შევძლებთ შემდეგი ინსტრუქციების [მიუთითეთ ინსტრუქციები] შესრულებას, შემდეგი მიზეზების გამო [მიუთითეთ მიზეზები]:

2. აღნიშნული ინსტრუქციები ჩვენთვის გარკვეული და ცხადია. /მადლობელი ვიქნებით თუ განგვიმარტავთ შემდეგ ინსტრუქციებს [მიუთითეთ ინსტრუქციები];

3. თქვენთან ვითანამშრომლებთ და მოგაწვდით აუდიტის შესაბამის დოკუმენტაციას.

ვაცნობიერებთ, რომ:

1. [კომპონენტის დასახელება] ფინანსური ინფორმაცია აისახება [მშობელი კომპანიის დასახელება] ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში;

2. შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოთ [თარიღი] დასრულებული წლის [კომპონენტის დასახელება] ფინანსურ ინფორმაციაზე იმ სამუშაოს შესრულებაში მონაწილეობა, რომლის შესრულება ჩვენ მოგვთხოვეთ;

3. თქვენი მიზანია შეაფასოთ და, თუ საჭიროდ ჩათვლით, აღნიშნული სამუშაო გამოიყენოთ [მშობელი კომპანიის დასახელება] ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისათვის.

[კომპონენტის დასახელება] ფინანსურ ინფორმაციაზე სამუშაოსთან დაკავშირებით, რომელსაც ჩვენ ჩავატარებთ [მშობელი კომპანიის დასახელება] მშობელი კომპანიის [აღწერეთ კომპონენტი, მაგალითად, სრულ მფლობელობაში მყოფი შვილობილი კომპანია, შვილობილი კომპანია, ერთობლივი საქმიანობა, ინვესტიციის ობიექტი, რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით ან დანახარჯ-მეთოდით] კომპონენტზე, ვადასტურებთ შემდეგს:

1. საკმარისად გვაქვს შესწავლილი [მიუთითეთ ეთიკის შესაბამისი მოთხოვნა] იმისათვის, რომ შევასრულოთ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ჩვენზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა. კონკრეტულად, მშობელ კომპანიასთან [მშობელი კომპანიის დასახელება] და ჯგუფის სხვა კომპონენტებთან მიმართებაში ჩვენ დამოუკიდებელნი ვართ ეთიკის მოთხოვნების [მიუთითეთ ეთიკის მოთხოვნები] ფარგლებში და ვიცავთ [მარეგულირებელი უწყების დასახელება] მარეგულირებელი ორგანოს წესებთან [მიუთითეთ წესები] შესაბამისობას;

2. ჩვენ საკმარისად ვიცით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები [მიუთითეთ სხვა ეროვნული აუდიტის სტანდარტები, რომელიც შესაფერისია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის] იმისათვის, რომ შევასრულოთ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ჩვენზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა და [თარიღი] დასრულებული წლის [კომპონენტის დასახელება] ფინანსურ ინფორმაციაზე აღნიშნულ სამუშაოს შევასრულებთ ამ სტანდარტების შესაბამისად;

3. ვფლობთ სპეციფიკურ უნარ-ჩვევებს (მაგალითად, დარგის ცოდნა), რაც აუცილებელია მოცემული კონკრეტული კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე აღნიშნული სამუშაოს ჩასატარებლად;

4. ჩვენ საკმარისად ვიცით [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, ან ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების პროცედურების სახელმძღვანელო] იმისათვის, რომ შევასრულოთ ჯგუ-

ფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ჩვენზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა.

გაცნობებთ, თუ [კომპონენტის დასახელება] ფინანსურ ინფორმაციაზე აღნიშნული სამუშაოს შესრულების პროცესში ზემოაღნიშნულთან დაკავშირებით რაიმე შეიცვლება.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

მე-5 დანართი

(იხ. პუნქტი გ58)

ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ინსტრუქციების წერილში ასახული საკითხები, მოთხოვნილი და დამატებითი

საკითხები, რომელთა შესახებ უნდა ეცნობოს კომპონენტის აუდიტორს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების თანახმად, მოცემულია დახრილი ტექსტით.

საკითხები, რომლებიც კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს დაგეგმვას ეხება:

- *მოთხოვნა კომპონენტის აუდიტორისადმი (რომელმაც იცის, თუ რა კონტექსტში გამოიყენებს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი კომპონენტის აუდიტორის მიერ ჩატარებულ სამუშაოს), დაადასტუროს, რომ კომპონენტის აუდიტორი ითანამშრომლებს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდთან;*
- აუდიტის ჩატარების განრიგი;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დაგეგმილი ვიზიტების თარიღები და კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან და კომპონენტის აუდიტორთან დაგეგმილი შეხვედრების თარიღები;
- ძირითადი კონტაქტების სია;
- *კომპონენტის მიერ ჩასატარებელი სამუშაო, როგორ გამოიყენება ეს სამუშაო,* ასევე აუდიტის საწყის ეტაპზე და აუდიტის პროცესში კოორდინირებული მუშაობის შეთანხმებები, მათ შორის, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დაგეგმილი მონაწილეობა კომპონენტის აუდიტორის მუშაობაში;
- *ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკის მოთხოვნები, კერძოდ, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, მაგალითად, როდესაც ჯგუფის აუდიტორს კანონმდებლობით ეკრძალება შიდა აუდიტორების უშუალო დახმარების გამოყენება, მიზანშეწონილია, ჯგუფის აუდიტორმა განიხილოს, ეს აკრძალვა ვრცელდება თუ არა*

კომპონენტების აუდიტორებზეც და თუ ასეა, კომპონენტის აუდიტორებისთვის განკუთვნილ ინსტრუქციებში მიუთითოს ამის შესახებ;[1]

- *კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის ან მიმოხილვის შემთხვევაში არსებითობა (და, საჭიროების შემთხვევაში გარკვეული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების არსებითობის დონე ან დონეები), ასევე ზღვარი, რომლის ზემოთ უზუსტობა არ შეიძლება ჩაითვალოს აშკარად უმნიშვნელოდ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისათვის;*

- *ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული დაკავშირებულ მხარეთა ჩამონათვალი და სხვა დაკავშირებული მხარეები, რომელთა შესახებ ცნობილია ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის, ასევე მოთხოვნა, რომ კომპონენტის აუდიტორმა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს დროულად უნდა აცნობოს იმ დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ, რომლებიც ადრე არ ყოფილა გამოვლენილი ჯგუფის ხელმძღვანელობის ან ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ;*

- შიდაჯგუფურ ოპერაციებთან, არარეალიზებულ მოგებასა და შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთებთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაო;

- მითითებები წესდებით დადგენილი სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის შესახებ, მაგალითად, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის ეფექტიანობის თაობაზე მტკიცების შესახებ;

- თუ სავარაუდოა კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობის დასრულებასა და ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დასკვნის თარიღს შორის გარკვეული დროის ინტერვალის არსებობა, კონკრეტული მითითებები შემდგომი მოვლენების მიმოხილვის შესახებ.

საკითხები, რომლებიც ეხება კომპონენტის აუდიტორის მიერ სამუშაოს ჩატარებას:

- ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული ყველა ან ზოგიერთი კომპონენტისათვის საერთო ინფორმაციის დამუშავების სისტემის კონტროლის ტესტების შედეგები და კომპონენტის აუდიტორის მიერ ჩასატარებელი კონტროლის ტესტები;

- *გამოვლენილი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით და კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს შესაფერისია, ასევე*

1. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „*შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება*“, პუნქტი გ31.

მოთხოვნა იმისა, რომ კომპონენტის აუდიტორმა დროულად აცნობოს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ, რომლებიც გამოვლინდა კომპონენტში, აგრეთვე მსგავს რისკებზე კომპონენტის აუდიტორის რეაგირების ღონისძიებების შესახებ;

- კომპონენტებში ან კომპონენტებისთვის შესაფერის კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებით ჩატარებული სამუშაოს საფუძველზე, შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ მიერ აღმოჩენილი ფაქტები;
- ინფორმაციის შესახებ დროულად მიწოდება იმ აუდიტის მტკიცებულებების, რომლებიც მოპოვებულ იქნა კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობისას და ეწინააღმდეგება იმ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებსაც ეფუძნება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ჯგუფის დონეზე განსაზღვრული რისკის თავდაპირველი შეფასება;
- ინფორმაციის ოფიციალური წარდგენის მოთხოვნა კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან შესაბამისობის დაცვის შესახებ, ან მოთხოვნა იმისა, რომ ხელმძღვანელობამ განაცხადოს, რომ კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკასა და ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას შორის განსხვავებების შესახებ ინფორმაცია ასახულია განმარტებით შენიშვნებში;
- საკითხები, რომელთა დოკუმენტირება უნდა განახორციელოს კომპონენტის აუდიტორმა.

სხვა ინფორმაცია

- მოთხოვნა იმისა, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს ანგარიში დროულად წარედგინება შემდეგი საკითხების შესახებ:
    - მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო საკითხები, ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები, სააღრიცხვო შეფასებებისა და მათ დასადგენად ჩატარებული პროფესიული განხილვის ჩათვლით;
    - კომპონენტის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს სტატუსთან დაკავშირებული საკითხები;
    - სასამართლო პროცესებსა და პრეტენზიებთან დაკავშირებული საკითხები;

- კომპონენტის აუდიტორის მიერ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობისას გამოვლენილი შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები და ინფორმაცია, რომელიც მიუთითებს თაღლითობის არსებობაზე.

- მოთხოვნა იმისა, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს, შეძლებისდაგვარად ადრე ეცნობოს, ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ან უჩვეულო მოვლენის შესახებ;

- *მოთხოვნა იმისა, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობის დასრულებისას ეცნობოს 41-ე პუნქტში ჩამოთვლილი საკითხების შესახებ.*

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 600 (გადასინჯული)

სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)

(ძალაშია 2023 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 600-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო 1-11

ძალაში შესვლის თარიღი 12

მიზნები 13

განმარტებები 14-15

მოთხოვნები

ფირმის მმართველობის პასუხისმგებლობა ჯგუფის აუდიტის მართვასა და ხარისხის მიღწევაზე 16

გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება 17-21

ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა 22-29

ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა 30-32

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება 33-34

არსებითობა 35-36

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება 37-44

კომპონენტის აუდიტორის კომუნიკაციისა და მისი სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება 45-48

შემდგომი მოვლენები 49-50

მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობის და შესაფერისობის შეფასება 51-52

აუდიტორის დასკვნა 53

ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 54-58

დოკუმენტაცია 59

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ასს 600-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო..... გ1-გ18

განმარტებები გ19-გ28

ფირმის მმართველობის პასუხისმგებლობა ჯგუფის აუდიტის მართვასა და ხარისხის მიღწევაზე..... გ29-გ31

გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება გ32-გ46

ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა გ47-გ87

ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა გ88-გ107

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება..... გ108-გ115

არსებითობა გ116-გ126

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება გ124-გ143

კომპონენტის აუდიტორის კომუნიკაციისა და მისი სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება გ144-გ149

შემდგომი მოვლენები გ150

მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობის და შესაფერისობის შეფასება გ151-გ156

აუდიტორის დასკვნა გ157-გ158

ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ159-გ165

დოკუმენტაცია გ166-გ182

1-ლი დანართი: დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, რომელსაც ჯგუფის გარიგების გუნდს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება

მე-2 დანართი: ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა

მე-3 დანართი: ისეთი პირობების ან მოვლენების მაგალითები, რომლებსაც შეუძლია ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების წარმოშობა

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 600 (გადასინჯული) - *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“* - ერთად.

შესავალი

ასს 600-ის მოქმედების სფერო

1. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები („ასს“) ეხება საწარმოთა ჯგუფის (შემდგომში „ჯგუფის“) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს („ჯგუფის აუდიტი“). წინამდებარე ასს-ში განხილულია სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც გამოიყენება ჯგუფის აუდიტში, მათ შორის, ისეთ გარემოებებში, როდესაც აუდიტში კომპონენტის აუდიტორებიც მონაწილეობენ. ამ ასს-ის მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებში ციტირებული ან გავრცობილია სხვა შესაფერისი ასს-ების, კერძოდ, ასს 220-ის (გადასინჯული)[1], ასს 230-ის[2], ასს 300-ის[3], ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[4] და ასს 330-ის[5] მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც ეხება ამ სტანდარტების გამოყენებას ჯგუფის აუდიტში. (იხ. პუნქტები გ1 – გ2)
2. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსურ ინფორმაციას კონსოლიდაციის პროცესის მეშვეობით, როგორც ეს აღწერილია 14 (ლ) პუნქტში. ტერმინი „კონსოლიდაციის პროცესი“, რა მნიშვნელობითაც წინამდებარე ასს-ში გამოიყენება, არ გულისხმობს მხოლოდ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, არამედ მოიცავს ნაერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასაც და ისეთი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის აგრეგირებასაც, როგორიც არის, მაგალითად, ფილიალები ან ქვედანაყოფები. (იხ. პუნქტები გ3 _ გ5, გ27)
3. როგორც ახსნილია ასს 220 (გადასინჯული)[6], წინამდებარე ასს-ის გამოყენება, აუცილებლობის შემთხვევაში გარემოებების შესაბამისად ადაპტირებული სახით, ჯგუფის აუდიტის გარდა, შესაძლოა სასარგებლო იყოს სხვა ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტშიც, როდესაც გარიგების გუნდის შემადგენლობაში სხვა ფირმიდან მოწვეული პირები არიან. მაგალითად, როდესაც ასეთი პირი ესწრება გარიგების გუნდისგან შორს მდებარე რეგიონში მარაგების ინვენტარიზაციის

1. ასს 220 (გადასინჯული), *ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა.*
2. ასს 230, *აუდიტის დოკუმენტაცია.*
3. ასს 300, *ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა.*
4. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), *არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება.*
5. ასს 330, *აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის.*
6. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი გ1.

პროცესს, ძირითადი საშუალებების ფიზიკურ ინსპექტირებას ან აუდიტის პროცედურებს ატარებს საერთო მომსახურების ცენტრში.

ჯგუფები და კომპონენტები

4. ჯგუფი შესაძლოა სხვადასხვაგვარად იყოს ორგანიზებული , მაგალითად, შედგებოდეს იურიდიული ან სხვა სუბიექტებისგან (როგორიც არის მშობელი საწარმო და ერთი ან რამდენიმე შვილობილი საწარმო, ერთობლივი საწარმოები, ან ინვესტიციები, რომლებიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით). მეორე მხრივ, ჯგუფი შესაძლოა ორგანიზებული იყოს გეოგრაფიული ნიშნის მიხედვით, სხვა ტიპის ეკონომიკური ერთეულების (მათ შორის, ფილიალების ან ქვედანაყოფების) მიხედვით, ანდა ფუნქციების ან სამეწარმეო საქმიანობის სახეების მიხედვით. წინამდებარე ასს-ში ამ განსხვავებულ ორგანიზაციულ ფორმებს ერთად ეწოდება „სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები“. (იხ. პუნქტი გ6)

5. ჯგუფის აუდიტორი განსაზღვრავს აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების შესაფერის მიდგომას, რომელიც მიესადაგება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებებს. ამ მიზნით ჯგუფის აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, როდესაც ადგენს იმ კომპონენტებს, სადაც უნდა ჩატარდეს აუდიტის სამუშაო. ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილება ეყრდნობა ჯგუფის აუდიტორის ცოდნას ჯგუფისა და მისი გარემოს შესახებ, ასევე სხვა ფაქტორებსაც, როგორიც არის, მაგალითად, აუდიტის პროცედურების ცენტრალიზებულად ჩატარების შესაძლებლობა, საერთო მომსახურების ცენტრების ან საერთო საინფორმაციო სისტემებისა და შიდა კონტროლის სისტემის არსებობა. (იხ. პუნქტები გ7_გ9).

კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობა

6. ასს 220 (გადასინჯული)[7] გარიგების პარტნიორს ავალდებულებს იმის დადგენას, რომ გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომია საკმარისი და ადეკვატური რესურსები გარიგების დროულად შესასრულებლად. ჯგუფის აუდიტში ამგვარი რესურსები შესაძლოა მოიცავდეს კომპონენტის აუდიტორებსაც. ამგვარად, წინამდებარე ასს მოითხოვს, რომ ჯგუფის აუდიტორმა დაადგინოს კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი.

7. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესრულების მიზნებისთვის, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს კომპონენტის აუდიტორებს დაავალოს მისთვის ინფორმაციის მიწოდება ან აუდიტის სამუშაოს შესრულება.

7. ასს 220 (გადასინჯული), 25-ე პუქნტი.

კომპონენტების აუდიტორებს შესაძლოა უფრო მეტი გამოცდილება და სიღრმისეული ცოდნა ჰქონდეთ კომპონენტებისა და მათი გარემოს (მათ შორის, ადგილობრივი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების, ბიზნესის წარმართვის მიდგომების, ენისა და კულტურის) შესახებ, ვიდრე ჯგუფის აუდიტორს. შესაბამისად, კომპონენტის აუდიტორებს შეუძლიათ ჯგუფის აუდიტის ყველა ეტაპში მონაწილეობის მიღება და ხშირად ასეც ხდება. (იხ. პუნქტები გ10 _ გ11).

8. აუდიტორული რისკი არის არსებითი უზუსტობის რისკებისა და შეუმჩნევლობის რისკის ფუნქცია[8]. ჯგუფის აუდიტში შეუმჩნევლობის რისკი მოიცავს იმის რისკსაც, რომ კომპონენტის აუდიტორმა შესაძლოა კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში ვერ გამოავლინოს ისეთი უზუსტობა, რომელსაც შეუძლია არსებითი უზუსტობის გამოწვევა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში და ეს უზუსტობა შესაძლოა ვერ გამოავლინოს ჯგუფის აუდიტორმა. შესაბამისად, წინამდებარე ასს მოითხოვს, რომ ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა ან ჯგუფის აუდიტორმა, საჭიროებისამებრ, საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობა მიიღოს კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოში. ამასთან, განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებს ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის ორმხრივი კომუნიკაციის მნიშვნელობაზე. გარდა ამისა, ამ ასს-ში განმარტებულია ისეთი საკითხები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს იმ შემთხვევაში, როდესაც განსაზღვრავს კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოზე ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის განხორციელებისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათს, ვადებსა და მასშტაბს. (იხ. პუნქტები გ12_გ13).

პროფესიული სკეპტიციზმი

9. ასს 200-ის[9] შესაბამისად გარიგების გუნდს ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება მოეთხოვება პროფესიული სკეპტიციზმით და პროფესიული განსჯის საფუძველზე. პროფესიული სკეპტიციზმის სათანადოდ გამოვლენის დემონსტრირება შესაძლებელია გარიგების გუნდის წევრების ქმედებებისა და კომუნიკაციის მეშვეობით, მათ შორის, ყურადღების გამახვილებით იმ ფაქტზე, რამდენად მნიშვნელოვანია გარიგების გუნდის თითოეული წევრის პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება ჯგუფის აუდიტში, აუდიტის მიმდინარეობის ყველა ეტაპზე. ამგვარი ქმედებები და კომუნიკაცია შესაძლოა მოიცავდეს კონკრეტულ ღონისძიებებს, რომლებიც მიმართულია

8. ასს 200, *დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*, პუნქტი გ34.

9. ასს 200, მე-15-16 პუნქტები.

პროფესიული სკეპტიციზმის სათანადოდ გამოვლენის ხელშემშლელი წინააღმდეგობების შემცირებაზე. (იხ. პუნქტები გ14 – გ18)

გრადაცია

10. წინამდებარე ასს განკუთვნილია ნებისმიერი ჯგუფის აუდიტისთვის, მისი ზომის ან სირთულის მიუხედავად. ამასთან, ამ ასს-ის მოთხოვნები იმისთვისაა გამიზნული, რომ ჯგუფის თითოეულ აუდიტში გამოიყენებოდეს ჯგუფის სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით. მაგალითად, როდესაც ჯგუფის აუდიტს მთლიანად ჯგუფის აუდიტორი ატარებს, ასეთი შემთხვევისთვის შესაფერისი არ იქნება წინამდებარე ასს-ის ზოგიერთი მოთხოვნა, რომელიც ეყრდნობა კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობას. ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია აუდიტის პროცედურების ცენტრალიზებულად ჩატარება ან კომპონენტებში პროცედურების ჩატარება კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის გარეშე. ასეთ ვითარებაში მოცემული სტანდარტის გამოყენებისას შესაძლოა სასარგებლო იყოს გ119 და გ120 პუნქტების მითითებების გათვალისწინებაც.

ჯგუფის გარიგების პარტნიორისა და ჯგუფის აუდიტორის პასუხისმგებლობები

11. ნებისმიერ შემთხვევაში, წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესრულებაზე საბოლოო პასუხისმგებლობა და, მაშასადამე, ანგარიშვალდებულება ჯგუფის გარიგების პარტნიორს ეკისრება. ტერმინი „ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს“ ან „ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს“ გამოიყენება ისეთ მოთხოვნებთან მიმართებით, როდესაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორს ან ჯგუფის აუდიტორს, შესაბამისად, უფლება აქვს, პროცედურების ხასიათის განსაზღვრა ან ჩატარება, ან გარკვეული ამოცანების ან ქმედებების განხორციელება დაავალოს გარიგების გუნდის სხვა წევრებს, რომლებსაც გააჩნიათ სათანადო უნარები ან გამოცდილება, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორებს. სტანდარტის სხვა მოთხოვნები ზუსტად იმისთვის არის გამიზნული, რომ კონკრეტული მოთხოვნის ან პასუხისმგებლობის შესრულება ჯგუფის გარიგების პარტნიორს ან ჯგუფის აუდიტორს დაეკისროს, საჭიროებისამებრ და მათ ინფორმაციის მოპოვება შეუძლიათ ფირმის ან გარიგების გუნდის სხვა წევრებისგან. (იხ. პუნქტი გ29).

ძალაში შესვლის თარიღი

12. ასს 600 (გადასინჯული) ძალაშია 2023 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზნები

13. აუდიტორის მიზნებია:

ა) ჯგუფის აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან ან გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღებისას განსაზღვროს, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებიც ქმნის საფუძველს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად;

ბ) გამოავლინოს და შეაფასოს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში და დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები ამ შეფასებულ რისკებზე სათანადო რეაგირების განსახორციელებლად;

გ) საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობა მიიღოს კომპონენტის აუდიტის სამუშაოში ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას ყველა ეტაპზე, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორებს გარკვევით მიაწოდოს ინფორმაცია შესასრულებელი სამუშაოს მოცულობისა და ვადების შესახებ, ასევე შეაფასოს მათი სამუშაოს შედეგები; და

დ) შეაფასოს, ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან დაკავშირებით, რომლებიც ქმნის საფუძველს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად.

განმარტებები

14. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

ა) აგრეგირების რისკი _ იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების სიდიდე გადააჭარბებს მთელი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეს; (იხ. პუნქტი გ19)

ბ) კომპონენტი _ სუბიექტი, ბიზნესერთეული, ფუნქცია ან სამეწარმეო საქმიანობა, ან მათი რაიმე სახის კომბინაცია, რომელიც ჯგუფის აუდიტორმა განსაზღვრა, როგორც ასეთი, ჯგუფის აუდიტში აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის; (იხ. პუნქტი გ20)

გ) კომპონენტის აუდიტორი _ აუდიტორი, რომელიც აუდიტის სამუშაოს ასრულებს კომპონენტთან დაკავშირებით ჯგუფის

აუდიტის მიზნებისთვის. ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორი გარიგების გუნდს[10] განეკუთვნება; (იხ. პუნქტები გ21 – გ23)

დ) კომპონენტის ხელმძღვანელობა _ ხელმძღვანელობა, რომელიც პასუხისმგებელია კომპონენტზე; (იხ. პუნქტი გ24)

ე) კომპონენტის სამუშაო არსებითობა _ თანხა, რომელიც ჯგუფის აუდიტორმა განსაზღვრა აგრეგირების რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად, კომპონენტთან დაკავშირებით აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის;

ვ) ჯგუფი _ ანგარიშვალდებული სუბიექტი, რომლისთვისაც მზადდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება);

ზ) ჯგუფის აუდიტი _ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;

თ) ჯგუფის აუდიტორი _ ჯგუფის გარიგების პარტნიორი და გარიგების გუნდის წევრები, კომპონენტის აუდიტორების გარდა. ჯგუფის აუდიტორი პასუხისმგებელია:

(i) ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრასა და ჯგუფის აუდიტის გეგმის შედგენაზე;

(ii) კომპონენტის აუდიტორებზე ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის განხორციელებაზე და მათი სამუშაოს მიმოხილვაზე;

(iii) მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებებიდან გამოტანილი დასკვნების, როგორც ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბების საფუძვლის, შეფასებაზე;

ი) ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება _ აუდიტორული მოსაზრება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ;

კ) ჯგუფის გარიგების პარტნიორი _ გარიგების პარტნიორი[11], რომელიც პასუხისმგებელია ჯგუფის აუდიტზე; (იხ. პუნქტი გ25)

ლ) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება _ ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსურ ინფორმაციას კონსოლიდაციის პროცესის მეშვეობით. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის კონსოლიდაციის პროცესი მოიცავს: (იხ. პუნქტები გ26 _ გ28)

10. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი 12(დ);

11. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი 12(ა)

(i) კონსოლიდაციას, პროპორციულ კონსოლიდაციას ან ბუღალტრული აღრიცხვის წილობრივ მეთოდს;

(ii) ისეთი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის ნაერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას, რომელთაც არ გააჩნიათ მშობელი საწარმო, არამედ საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან ან საერთო ხელმძღვანელობა ჰყავთ; ან

(iii) ისეთი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის აგრეგირებას, როგორიც არის, მაგალითად ფილიალები ან ქვედანაყოფები.

მ) ჯგუფის ხელმძღვანელობა _ ხელმძღვანელობა, რომელიც პასუხისმგებელია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე;

ნ) ჯგუფის სამუშაო არსებითობა _ ჯგუფის აუდიტორის მიერ დადგენილი სამუშაო არსებითობა[12], რომელიც ეხება მთლიანად ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებას;

15. წინამდებარე სტანდარტში ფრაზაში „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები“ იგულისხმება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ის საფუძვლები, რომლებიც ეხება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებას.

მოთხოვნები

ფირმის მმართველობის პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და მიღწევაზე ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებით

16. ასს 220-ის (გადასინჯული)[13] გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორს მოეთხოვება საერთო პასუხისმგებლობის აღება ჯგუფის აუდიტის გარიგების მართვასა და ხარისხის მიღწევაზე. ამისათვის ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა: (იხ. პუნქტები გ29 _ გ30)

ა) პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს ჯგუფის აუდიტის გარიგებისთვის ისეთი გარემოს შექმნაზე, რომელიც განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებს გარიგების გუნდის წევრების მოსალოდნელ ქცევაზე; (იხ. პუნქტი გ31)

ბ) საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობა უნდა მიიღოს ჯგუფის აუდიტის გარიგების შესრულებაში, მათ შორის კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოში, რათა მას საფუძველი ჰქონდეს იმის დასადგენად, ნებისმიერი განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯა და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია თუ არა

12. ასს 320, არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს, მე-9 და მე-11 პუნქტები.

13. ასს 220 (გადასინჯული), მე-13 პუნქტი.

ჯგუფის აუდიტის გარიგების სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება

17. სანამ გადაწყვეტილებას მიიღებს ჯგუფის აუდიტის გარიგებაზე დათანხმების ან გარიგების გაგრძელების შესახებ, ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა განსაზღვროს, გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებიც წარმოქმნის საფუძველს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად. (იხ. პუნქტები გ32 _ გ35)

18. თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორი ჯგუფის აუდიტის გარიგებაზე დათანხმების ან გაგრძელების პროცედურების ჩატარების შემდეგ გადაწყვეტს, რომ შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მან უნდა განიხილოს ამ სიტუაციის შესაძლო გავლენა ჯგუფის აუდიტზე. (იხ. პუნქტი გ36)

გარიგების პირობები

19. ასს 210-ის გამოყენების ას[14] ჯგუფის აუდიტორმა ჯგუფის ხელმძღვანელობისგან უნდა მოიპოვოს თანხმობა იმის თაობაზე, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით თავისი პასუხისმგებლობა იმასთან დაკავშირებით, რომ გარიგების გუნდი უნდა უზრუნველყონ: (იხ. პუნქტი გ37)

ა) ყველანაირი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც ხელმძღვანელობამ იცის, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;

ბ) დამატებით ინფორმაციით, რომელიც ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება გარიგების გუნდმა მოითხოვოს ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობისგან; და

გ) შეუზღუდავი კონტაქტით ჯგუფში მომუშავე იმ პირებთან, ვისგანაც გარიგების გუნდი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტის მტკიცებულების მოპოვებას.

ინფორმაციაზე წვდომასთან ან ადამიანებთან კონტაქტის შესაძლებლობასთან დაკავშირებული შეზღუდვები, რომელსაც ვერ აკონტროლებს ჯგუფის ხელმძღვანელობა

20. თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორი დაასკვნის, რომ ჯგუფის ხელმძღვანელობა გარიგების გუნდს ვერ უზრუნველყოფს ინფორმაციაზე წვდომით ან ჯგუფში მომუშავე პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით

14. ასს 210, *აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება,* პუნქტები 6(ბ) და 8(ბ).

ისეთი შეზღუდვების გამო, რომელსაც ჯგუფის ხელმძღვანელობა ვერ აკონტროლებს, ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა განიხილოს ამ სიტუაციის შესაძლო გავლენა ჯგუფის აუდიტზე. (იხ. პუნქტები გ38 _ გ46)

ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვები, რომელიც ეხება ინფორმაციაზე წვდომას ან ადამიანებთან კონტაქტის შესაძლებლობას

21. თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორი დაასკვნის, რომ: (იხ. პუნქტები გ43 _ გ46)

ა) შეუძლებელი იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვების გამო; და

ბ) ამ შეზღუდვის შესაძლოა გავლენა გამოიწვევს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებაზე უარის თქმას:

(i) თავდაპირველი გარიგების შემთხვევაში, ჯგუფის გარიგების პარტნიორი არ უნდა დაეთანხმოს გარიგებას, ან განმეორებითი გარიგების შემთხვევაში, გამოვიდეს გარიგებიდან, თუკი გარიგებიდან გამოსვლა ნებადართულია კანონმდებლობით; ან

(ii) როდესაც კანონმდებლობა უკრძალავს აუდიტორს გარიგებაზე უარის თქმას, ან გარიგებიდან გამოსვლა სხვა მიზეზების გამო არის შეუძლებელი, ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი უნდა ჩაატაროს შეძლებისდაგვარად და უარი განაცხადოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე.

ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა

22. ასს 300-ის[15] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა უნდა შეიმუშავოს და, აუცილებლობის შემთხვევაში, განაახლოს ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა. ამისათვის ჯგუფის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს: (იხ. პუნქტები გ47 _ გ50)

ა) კომპონენტები, რომლის მიმართაც ჩატარდება აუდიტის სამუშაო; და (იხ. პუნქტი გ51)

ბ) რესურსები, რომლებიც აუცილებელია ჯგუფის აუდიტის გარიგების შესასრულებლად, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი. (იხ. გ52 _ გ56)

15. ასს 300, პუნქტები 7-10ა.

კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები

23. ჯგუფის აუდიტის ჩატარების საერთო სტრატეგიის განსაზღვრისა და ჯგუფის აუდიტის გეგმის შედგენისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა შეაფასოს, ჯგუფის აუდიტორი შეძლებს თუ არა საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობის მიღებას კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში. (იხ. პუნქტი გ57)

24. 23-ე პუნქტის მიხედვით განხორციელებული შეფასების ფარგლებში ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს იმის დადასტურება, რომ იგი ითანამშრომლებს ჯგუფის აუდიტორთან, მათ შორის, იგი შეასრულებს თუ არა ჯგუფის აუდიტორის მიერ მოთხოვნილ სამუშაოს. (იხ. პუნქტი გ58)

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული

25. ასს 220-ის (გადასინჯული)[16] გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა: (იხ. პუნქტები გ59 _ გ60, გ87)

    ა) იმაზე, რომ კომპონენტის აუდიტორებისთვის ცნობილია სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც მათ ეხებათ ჯგუფის აუდიტის გარიგების სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით; და

    ბ) დასტურის მოპოვებაზე იმის შესახებ, კომპონენტის აუდიტორებისთვის ცნობილია თუ არა და შეასრულებენ თუ არა ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებულ სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებს, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულს.

გარიგების რესურსები

26. ასს 220-ის (გადასინჯული)[17] გამოყენებისას: (იხ. პუნქტები გ61 _ გ68)

    ა) ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ კომპონენტის აუდიტორებს აქვთ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის საკმარისი დრო, კომპონენტთან დაკავშირებით დავალებული აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად; და

    ბ) თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორს ჯგუფის აუდიტორის ფირმამ მიაწოდა ინფორმაცია მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის ან გარე ინსპექტირების შედეგების შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია კომპონენტის აუდიტორთან, ან ამგვარი ინფორმაცია სხვა მხრივ გახდა მისთვის ცნობილი, ჯგუფის

16. ასს 220 (გადასინჯული), მე-17 პუნქტი.

17. ასს 220 (გადასინჯული),25-26-ე პუნქტები.

გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს ამ ინფორმაციის რელევანტურობა ჯგუფის აუდიტორის მიერ 26 (ა) პუნქტის შესაბამისად მისაღები გადაწყვეტილებისთვის.

27. ჯგუფის აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება კომპონენტთან დაკავშირებით კომპონენტის აუდიტორის მონაწილეობის გარეშე შესრულებულ სამუშაოს, იმ შემთხვევაში, თუ:

ა) კომპონენტის აუდიტორი არ ასრულებს სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებს, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულს, რომლებიც ჯგუფის აუდიტის გარიგებას ეხება;[18] ან (იხ. პუნქტები გ69 _ გ70)

ბ) ჯგუფის გარიგების პარტნიორს სერიოზული ეჭვი აქვს 23 _26-ე პუნქტებში მითითებულ საკითხებთან დაკავშირებით (იხ. პუნქტი გ71).

გარიგების შესრულება

28. ასს 220-ის (გადასინჯული)[19] გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს კომპონენტის აუდიტორებზე ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის გაწევისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათზე, ვადებსა და მასშტაბზე, რისთვისაც უნდა გაითვალისწინოს: (იხ. პუნქტები გ72 _ გ77)

ა) სფეროები, რომელთანაც დაკავშირებულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების მაღალი შეფასებები, ან ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკები;

ბ) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სფეროები, რომლებიც საჭიროებს მნიშვნელოვან განსჯას.

კომპონენტის აუდიტორებთან კომუნიკაცია

29. ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორებს უნდა აცნობოს თავიანთი შესაფერისი პასუხისმგებლობებისა და ჯგუფის აუდიტორის მოლოდინის შესახებ, მათ შორის, იმის თაობაზე, რომ ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორს შორის კომუნიკაცია განხორციელდება მიზანშეწონილ დროს ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას. (იხ. პუნქტები გ78 _ გ87)

18. ასს 200, მე-14 პუნქტი.

19. ასს 220 (გადასინჯული), 29-ე პუნქტი.

ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა

30. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[20] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს შემდეგი საკითხების შესწავლაზე: (იხ. პუნქტები გ88 _ გ92)

ა) ჯგუფი და მისი გარემო, მათ შორის: (იხ. პუნქტები გ93 _ გ95)

(i) ჯგუფის ორგანიზაციული სტრუქტურა და მისი ბიზნესმოდელი, მათ შორის:

ა. ადგილები/რეგიონები სადაც ჯგუფი აწარმოებს ოპერაციებს ან საქმიანობას;

ბ. ჯგუფის ოპერაციების ან საქმიანობის ბუნება და რამდენად მსგავსია ისინი ჯგუფის მასშტაბით; და

გ. ჯგუფის ბიზნესმოდელში რა დონეზე არის ინტეგრირებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) გამოყენება;

(ii) მარეგულირებელი ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს ჯგუფში შემავალ სუბიექტებსა და ბიზნესერთეულებზე; და

(iii) მაჩვენებლები, რომლებიც გამოიყენება ჯგუფის ფარგლებში და გარეთ ამ სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური შედეგების შესაფასებლად;

ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მეთოდების ერთგვაროვნება ჯგუფის მასშტაბით; და

გ) ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემა, მათ შორის:

(i) კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების ხასიათი და ხარისხი; (იხ. პუნქტები გ96 _ 99, გ102)

(ii) ჯგუფის ცენტრალიზებული საქმიანობები დაკავშირებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან, ხოლო თუ დაკავშირებულია, როგორ; (იხ. პუნქტები გ100 _ გ102)

(iii) ჯგუფის მიერ გამოყენებული კონსოლიდაციის პროცესი, მათ შორის, ქვეკონსოლიდაციის პროცესები, თუ ასეთი არსებობს და კონსოლიდაციის კორექტირებები; და

20. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 19-27-ე პუნქტები.

(iv) ჯგუფის ხელმძღვანელობა როგორ აწვდის ინფორმაციას ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ხელმძღვანელობას ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ და ასევე ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული შესაბამისი პასუხისმგებლობების შესახებ საინფორმაციო სისტემასა და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტებში. (იხ. პუნქტები გ103 _ გ105)

კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები

31. ჯგუფის აუდიტორმა დროულად უნდა მიაწოდოს კომპონენტის აუდიტორებს ინფორმაცია: (იხ. პუნქტი გ106)

ა) იმ საკითხების შესახებ, რომლებსაც ჯგუფის აუდიტორი საჭიროდ მიიჩნევს იმისთვის, რომ კომპონენტის აუდიტორმა განსაზღვროს ან ჩაატაროს რისკის შეფასების პროცედურები ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის;

ბ) ასს 550-ის[21] გამოყენებისას _ ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ან ოპერაციების შესახებ და ასევე ჯგუფის აუდიტორისთვის ცნობილი სხვა დაკავშირებული მხარეების თაობაზე, რაც რელევანტურია კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესასრულებელი სამუშაოსთვის; და (იხ. პუნქტი გ107)

გ) ასს 570-ის (გადასინჯული)[22] გამოყენებისას _ ჯგუფის ხელმძღვანელობის ან ჯგუფის აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ისეთი მოვლენების ან პირობების შესახებ, რომელსაც მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა შეუძლია ჯგუფის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, რაც რელევანტურია კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესასრულებელი სამუშაოსთვის.

32. ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს ინფორმაციის დროულად მიწოდება:

ა) ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან და კომპონენტის აუდიტორმა მათი გათვალისწინება რელევანტურად მიიჩნია

21. ასს 550, *დაკავშირებული მხარეები,* მე-17 პუნქტი.

22. ასს 570 (გადასინჯული), *ფუნქციონირებადი საწარმო.*

ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების მიზნებისთვის;

ბ) დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ურთიერთობების თაობაზე, რომლებიც ადრე არ გამოუვლენია ჯგუფის ხელმძღვანელობას და ჯგუფის აუდიტორს; და (იხ. პუნქტი გ107)

გ) კომპონენტის აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ნებისმიერი ისეთი მოვლენის ან პირობის შესახებ, რომელსაც მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა შეუძლია ჯგუფის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით.

33. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[23] გამოყენებისას, 30-ე პუნქტის შესაბამისად მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან, მათ შორის, კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე. (იხ. პუნქტები გ108 _ გ113)

კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები

34. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[24] გამოყენებისას, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ჯგუფის აუდიტორისა და კომპონენტის აუდიტორების მიერ ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. (იხ. პუნქტები გ114_გ115)

არსებითობა

35. ასს 320-ისა[25] და ასს 450-ის[26] გამოყენებისას, როდესაც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ოპერაციების კატეგორიები, ანგარიშების ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია დეზაგრეგირებულია კომპონენტების მიხედვით, აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის ჯგუფის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს:

23. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 28-34-ე პუნქტები.
24. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 35-ე პუნქტი.
25. ასს 320, მე-11 პუნქტი.
26. ასს 450, *აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება,* მე-5 პუნქტი.

ა) კომპონენტის სამუშაო არსებითობა. აგრეგირების რისკის გათვალისწინების მიზნით ეს თანხა ნაკლები უნდა იყოს ჯგუფის სამუშაო არსებითობაზე; (იხ. პუნქტები გ116 _ გ120)

ბ) ზღვარი, რომელსაც თუ გადააჭარბებს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში გამოვლენილი უზუსტობა, ამის შესახებ უნდა ეცნობოს ჯგუფის აუდიტორს. აღნიშნული ზღვარი არ უნდა აღემატებოდეს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის ამკარად უმნიშვნელო თანხას. (იხ. პუნქტი გ121)

კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები

36. ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს 34-ე პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული თანხების შესახებ. (იხ. პუნქტები გ122 _ გ123)

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

37. ასს 330-ის[27] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაზე, მათ შორის, იმ კომპონენტების იდენტიფიკაციაზე, რომლის მიმართაც უნდა ჩატარდეს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, ასევე ამ კომპონენტებთან დაკავშირებით შესასრულებელი სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაზე. (იხ. პუნქტები გ124 _ გ139)

კონსოლიდაციის პროცესი

38. ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაზე, რომლებიც განკუთვნილია კონსოლიდაციის პროცესის შედეგად წარმოქმნილ, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის. ეს უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტი გ140)

ა) იმის შეფასებას, ყველა სუბიექტი და ბიზნესერთეული ასახულია თუ არა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად და, შესაბამის შემთხვევაში, პასუხისმგებლობის აღებას ქვეკონსოლიდაციასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაზე;

ბ) კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული კორექტირებებისა და რეკლასიფიკაციების მართებულობის, სისრულისა და სისწორის შეფასებას; (იხ. პუნქტი გ141)

27. ასს 330, მე-6-7 პუნქტები.

გ) იმის შეფასებას, კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული განსჯის შედეგად წარმოიშობა თუ არა ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები; და

დ) თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებას, რომლებიც წარმოიშობა კონსოლიდაციის პროცესის შედეგად.

39. თუ რომელიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის იმავე სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, რომელიც გამოიყენება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მიმართ, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ეს ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ დაკორექტირდა თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის მიზნებისთვის.

40. თუ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ისეთი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსურ ინფორმაციას, რომლის საანგარიშგებო თარიღი განსხვავდება ჯგუფის საანგარიშგებო თარიღისგან, ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს იმის შეფასებაზე, ეს ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ დაკორექტირდა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები

41. როდესაც ჯგუფის აუდიტორი კომპონენტის აუდიტორებს რთავს დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრის ან ჩატარების პროცესში, ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა აცნობოს ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც ჯგუფის აუდიტორმა ან კომპონენტის აუდიტორმა რელევანტურად მიიჩნია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით საპასუხო ზომების განსაზღვრისთვის.

42. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების ისეთი ნაწილებისთვის, რომლისთვისაც მაღალია შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, ან ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით, რომლის მიმართ კომპონენტის აუდიტორმა გადაწყვიტა დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათისა და ჩატარების მიზანშეწონილობა. (იხ. პუნქტი გ142)

43. როდესაც კომპონენტის აუდიტორები დამატებით აუდიტის პროცედურებს ატარებენ კონსოლიდაციის, მათ შორის, ქვეკონსოლიდაციის

პროცესთან დაკავშირებით, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი და მასშტაბი. (იხ. პუნქტი გ143)

44. ჯგუფის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული არის თუ არა კომპონენტის აუდიტორის მიერ მიწოდებულ მასალაში გათვალისწინებული ფინანსური ინფორმაცია. (იხ. პუნქტი 45(ა))

კომპონენტის აუდიტორის კომუნიკაციისა და მისი სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება

45. ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს ინფორმაციის მიწოდება ისეთი საკითხების შესახებ, რომლის ცოდნაც რელევანტურია იმისთვის, რომ ჯგუფის აუდიტორმა დასკვნა გამოიტანოს ჯგუფის აუდიტის შესახებ. ამგვარი კომუნიკაცია უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტი გ144)

ა) იმ ფინანსური ინფორმაციის იდენტიფიკაციას, რომელთან დაკავშირებითაც კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვეს აუდიტის პროცედურების ჩატარება;

ბ) ინფორმაციას იმის თაობაზე, კომპონენტის აუდიტორმა შეასრულა თუ არა ჯგუფის აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი სამუშაო;

გ) ინფორმაციას იმის შესახებ, დაიცვა თუ არა კომპონენტის აუდიტორმა ჯგუფის აუდიტის გარიგებასთან, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნები;

დ) ინფორმაციას კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების შესახებ;

ე) კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ შესწორებულ და შეუსწორებელ უზუსტობებს, რომლებიც კომპონენტის აუდიტორმა გამოავლინა და აღემატება ჯგუფის აუდიტორის მიერ მისთვის ინფორმირებულ ზღვარს 36-ე პუნქტის შესაბამისად; (იხ. პუნქტი გ145)

ვ) ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორებს;

ზ) შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღწერას ჩატარებული აუდიტის პროცედურების აღწერასთან ერთად;

თ) ინფორმაციას თაღლითობას ან საეჭვო თაღლითობის შესახებ, რომელშიც გარეულია კომპონენტის ხელმძღვანელობა, ან თანამშრომლები, რომლებიც მნიშვნელოვან ფუნქციებს ასრულებენ ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემაში ამ კომპონენტში, ან სხვა პირები, როდესაც თაღლითობა არსებით უზუსტობას იწვევს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში;

ი) სხვა მნიშვნელოვან საკითხებს, რომლის შესახებაც კომპონენტის აუდიტორმა აცნობა ან ვარაუდობს, რომ აცნობებს კომპონენტის ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს;

კ) ნებისმიერ სხვა საკითხს, რომელიც შეიძლება დაკავშირებული იყოს ჯგუფის აუდიტთან, ან კომპონენტის აუდიტორმა მიიჩნია მიზანშეწონილად ჯგუფის აუდიტორის ყურადღების გასამახვილებლად, მათ შორის, იმ ინფორმაციის აღწერას, რომლის შესახებაც კომპონენტის აუდიტორის მოთხოვნის შესაბამისად კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ ოფიციალურად წარდგენილ ინფორმაციაში მითითებული იყო, რომ ხელმძღვანელობამ ვერ წარმოადგინა;

ლ) კომპონენტის აუდიტორის საერთო მოსაზრებები ან დასკვნები. (იხ. პუნქტი გ146)

46. ჯგუფის აუდიტორმა უნდა:

ა) განიხილოს მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც გამოვლინდა კომპონენტის აუდიტორთან ან ხელმძღვანელობასთან, ან ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან კომუნიკაციის შედეგად, საჭიროებისამებრ, მათ შორის, 45-ე პუნქტის შესაბამისი საკითხები;

ბ) შეაფასოს, კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია ადეკვატურია თუ არა ჯგუფის აუდიტის მიზნების. თუ ამგვარი კომუნიკაცია ჯგუფის აუდიტორის მიზნებისთვის ადეკვატური არ არის, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა განიხილოს ამ სიტუაციის გავლენა ჯგუფის აუდიტზე. (იხ. პუნქტი გ147)

47. ჯგუფის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა, ხოლო თუ აუცილებელია, რა მოცულობით. ამ გადაწყვეტილების მიღებისას ჯგუფის აუდიტორმა უნდა განიხილოს: (იხ. პუნქტები გ148 _ გ149)

ა) კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხასიათი, ვადები და მოცულობა;

ბ) კომპონენტის აუდიტორის კომპეტენცია და შესაძლებლობები, რომელიც განსაზღვრულია 26(ა) პუნქტის შესაბამისად; და

გ) როგორ განხორციელდა კომპონენტის აუდიტორის ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა და მისი სამუშაოს მიმოხილვა.

48. თუ ჯგუფის აუდიტორი დაასკვნის, რომ კომპონენტის აუდიტორის სამუშაო ადეკვატური არ არის ჯგუფის აუდიტორის მიზნებისთვის, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, უნდა ჩატარდეს თუ არა დამატებითი აუდიტის პროცედურები და ვინ უნდა ჩაატაროს ისინი _ კომპონენტის აუდიტორმა თუ ჯგუფის აუდიტორმა.

შემდგომი მოვლენები

49. ასს 560-ის[28] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს ისეთი მოვლენების გამოსავლენად განკუთვნილი პროცედურების ჩატარებაზე, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება ან ინფორმაციის გამჟღავნება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში, მათ შორის, საჭიროების შემთხვევაში, კომპონენტის აუდიტორებს მოსთხოვოს ამ პროცედურების ჩატარება. (იხ. პუნქტი გ150)

კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები

50. ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორებს უნდა მოსთხოვოს ინფორმაციის მიწოდება იმის თაობაზე, თუ მათთვის ცნობილი გახდება ისეთი შემდგომი მოვლენები, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება ან ინფორმაციის გამჟღავნება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში. (იხ. პუნქტი გ150)

მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობის და შესაფერისობის შეფასება

51. ასს 330-ის[29] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ჩატარებული აუდიტის პროცედურების, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგად მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომელსაც დაეყრდნობა ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება. (იხ. პუნქტები გ151 _ გ155)

52. ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა შეაფასოს ჯგუფის აუდიტორულ მოსაზრებაზე ნებისმიერი შეუსწორებელი უზუსტობის გავლენა (რომელიც თვითონ ჯგუფის აუდიტორმა გამოავლინა ან რომლის

28. ასს 560, *შემდგომი მოვლენები,* მე-6-7 პუნქტები.

29. ასს 330, 26-ე პუნქტი.

შესახებაც მას აცნობა კომპონენტის აუდიტორმა), ასევე ნებისმიერი შემთხვევა, როდესაც შეუძლებელი იყო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. (იხ. პუნქტი გ156)

აუდიტორის დასკვნა

53. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში ნახსენები არ უნდა იყოს კომპონენტის აუდიტორი, თუ კანონმდებლობით არ მოითხოვება. თუ კანონმდებლობით მოითხოვება კომპონენტის აუდიტორის მითითება, აუდიტორის დასკვნაში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ ამგვარი მინიშნება არ ამცირებს ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ან ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმის პასუხისმგებლობას ჯგუფის აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტები გ157 _ გ158)

კომუნიკაცია ჯგუფის ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან

კომუნიკაცია ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან

54. ჯგუფის აუდიტორმა ჯგუფის ხელმძღვანელობას ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, მათ შორის, იმ სამუშაოს შესახებ, რომელიც უნდა შესრულდეს ჯგუფის კომპონენტებთან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტი გ159)

55. თუ ჯგუფის აუდიტორი თვითონ გამოავლენს თაღლითობას, ან კომპონენტის აუდიტორი აცნობებს თაღლითობის შესახებ (იხ. პუნქტი 45(თ)), ან ინფორმაცია მიუთითებს, რომ შესაძლოა თაღლითობას ჰქონდეს ადგილი, ჯგუფის აუდიტორმა ამის შესახებ დროულად უნდა აცნობოს ჯგუფის ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს, რათა საქმის კურსში ჩააყენოს ისინი, ვისაც ძირითადი პასუხისმგებლობა ეკისრება ამ საკითხებთან დაკავშირებით თაღლითობის პრევენციასა და გამოვლენაზე. (იხ. პუნქტი გ160)

56. კომპონენტის აუდიტორს შესაძლოა კანონმდებლობით, მარეგულირებელი ნორმებით ან სხვა მიზეზების გამო მოეთხოვებოდეს აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმა იმ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც განეკუთვნება ამ ჯგუფს. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტორმა ჯგუფის ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს, რომ მან ამ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ხელმძღვანელობას აცნობოს ნებისმიერი ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც ჯგუფის აუდიტორისთვის გახდება ცნობილი და შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს ამ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, მაგრამ ამის შესახებ შესაძლოა არ იცოდეს ამ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ხელმძღვანელობამ. თუ ჯგუფის

ხელმძღვანელობა უარს იტყვის აღნიშნული საკითხის შესახებ ამ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ხელმძღვანელობის ინფორმირებაზე, ჯგუფის აუდიტორმა ეს საკითხი უნდა განიხილოს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. თუ საკითხი ისევ გადაუჭრელი რჩება, ჯგუფის აუდიტორმა სამართლებრივი და პროფესიული კონფიდენციალურობის მოსაზრებების გათვალისწინებით უნდა განიხილოს, ურჩიოს თუ არა ამ კომპონენტის აუდიტორს, რომ მან საკითხის გადაჭრამდე არ გასცეს აუდიტორის დასკვნა ამ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ (იხ. პუნქტები გ161 _ გ162)

კომუნიკაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან

57. ჯგუფის აუდიტორმა ასს 260-ით (გადასინჯული)[30] და სხვა ასს-ებით მოთხოვნილი საკითხების გარდა, ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დამატებით უნდა აცნობოს შემდეგი საკითხების შესახებ: (იხ. პუნქტი გ163)

ა) ჯგუფის კომპონენტებთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოსა და კომპონენტების აუდიტორების სამუშაოში ჯგუფის აუდიტორის დაგეგმილი მონაწილეობის ხასიათის ზოგადი მიმოხილვა; (იხ. პუნქტი გ164)

ბ) შემთხვევები, როდესაც კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის შედეგად ჯგუფის აუდიტორი გამოავლენს კომპონენტის აუდიტორის სამუშაო ხარისხთან დაკავშირებით პრობლემას და როგორ გადაჭრა ჯგუფის აუდიტორმა ეს პრობლემა;

გ) ჯგუფის აუდიტის მასშტაბთან დაკავშირებული ნებისმიერი შეზღუდვა, მაგალითად, მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია ადამიანებთან კონტაქტის ან ინფორმაციასთან წვდომის შეზღუდვებთან;

დ) თაღლითობა ან საეჭვო თაღლითობა, რომელშიც გარეულია ჯგუფის ხელმძღვანელობა, კომპონენტის ხელმძღვანელობა, თანამშრომლები, რომელთაც მნიშვნელოვანი ფუნქციები აკისრიათ ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემაში, ან სხვა პირები, როდესაც თაღლითობამ არსებით უზუსტობა გამოიწვია ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

30. ასს 260 (გადასინჯული), *მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება.*

შიდა კონტროლში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმირება

58. ასს 265-ის[31] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან ჯგუფის ხელმძღვანელობის ინფორმირება ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ამა თუ იმ ნაკლოვანების შესახებ. ამ გადაწყვეტილების მიღებისას ჯგუფის აუდიტორმა უნდა განიხილოს შიდა კონტროლის სისტემაში კომპონენტის აუდიტორების მიერ გამოვლენილი ის ნაკლოვანებები, რომლის შესახებაც აცნობეს მას 45(ზ) პუნქტის შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ165)

დოკუმენტაცია

59. ასს 230-ის[32] შესაბამისად ჯგუფის აუდიტის გარიგების აუდიტის დოკუმენტაცია საკმარისი უნდა იყოს იმისთვის, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე დაკავშირებული არ იყო ამ აუდიტთან, შეძლოს ჩატარებული აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის, მოპოვებული მტკიცებულებებისა და გამოტანილი დასკვნების გაგება, რომლებიც ეხება ჯგუფის აუდიტის პროცესში წამოჭრილ მნიშვნელოვან საკითხებს. ასს 230-ის[33] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს: (იხ. პუნქტები გ166 _ გ169, გ179 _ გ182)

ა) ჯგუფის ფარგლებში ადამიანებთან კონტაქტის ან ინფორმაციაზე წვდომის შეზღუდვებთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განიხილეს გარიგებაზე დათანხმებამდე ან გაგრძელებამდე, ან რომლებიც წარმოიშვა დათანხმების ან გარიგების პროცედურების ჩატარების შემდეგ, ასევე, როგორ მოგვარდა ამგვარი საკითხები;

ბ) საფუძველი, რომლის მიხედვითაც ჯგუფის აუდიტორმა განსაზღვრა კომპონენტები ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის; (იხ. პუნქტი გ170).

გ) საფუძველი, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრა კომპონენტის სამუშაო არსებითობა და ზღვარი, რომლის გათვალისწინებით უნდა ეცნობოს ჯგუფის აუდიტორს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში გამოვლენილი უზუსტობები;

---

31. ასს 265, *მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ.*

32. ასს 230, მე-8 პუნქტი.

33. ასს 230, პუნქტები 1-3-ე, მე-9-11, გ6-გ7 და დანართი

დ) საფუძველი, რომლის მიხედვითაც დაადგინეს, რომ კომპონენტის აუდიტორებს გააჩნიათ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის, საკმარისი დრო დავალებული აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად ამ კომპონენტებში; (იხ. პუნქტი გ171)

ე) 30(გ) პუნქტის შესაბამისად ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის შედეგად გამოვლენილი ძირითადი ელემენტები;

ვ) ჯგუფის აუდიტორის მიერ კომპონენტის აუდიტორებზე განხორციელებული ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი, მათ შორის, შესაბამის შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტორის მიერ 47-ე პუნქტის შესაბამისად ჩატარებული კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა; (იხ. პუნქტები გ172 – გ178)

ზ) საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია კომპონენტის აუდიტორებთან კომუნიკაციასთან, მათ შორის:

(i) საკითხები, თუ ასეთი არსებობს, რომლებიც დაკავშირებულია თაღლითობასთან, დაკავშირებულ მხარეებთან ან ჯგუფის ფუნქციონირებადობასთან, რომლის შესახებაც ჯგუფის აუდიტორს ეცნობა 32-ე პუნქტის შესაბამისად;

(ii) საკითხები, რომლებიც შესაფერისია იმისთვის, რომ ჯგუფის აუდიტორმა დასკვნა გამოიტანოს ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებით 45-ე პუნქტის შესაბამისად, მათ შორის, როგორ მოაგვარა ჯგუფის აუდიტორმა ის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განიხილა კომპონენტის აუდიტორებთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან;

თ) ჯგუფის აუდიტორისეული შეფასება ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, როგორიც არის კომპონენტის აუდიტორების მიერ გამოვლენილი ფაქტები ან მათი დასკვნები, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ასევე ჯგუფის აუდიტორის მიერ გატარებული საპასუხო ზომები.

***

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ასს 600-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო (იხ. 1-ელი და მე-2 პუნქტები)

გ1. წინამდებარე ასს-ში ასევე განხილულია ჯგუფის გარიგების პარტნიორსა და ჯგუფის აუდიტორთან დაკავშირებული სპეციფიკური საკითხები, საჭიროებისამებრ, რომლებიც გასათვალისწინებელია 220-ის (გადასინჯული) მოთხოვნებისა და მითითებების გამოყენებისას, მათ შორის, საკითხები, რომლებიც ეხება კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობას და მათი სამუშაოს მიმოხილვას.

გ2. ხმსს 1[34] ეხება ისეთ გარიგებებს, რომლისთვისაც სავალდებულოა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება. ხმსს 2[35] ეხება გარიგების ხარისხის მიმომხილველის დანიშვნას და მის უფლებამოსილებას, ასევე გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პასუხისმგებლობას, რომელიც ეკისრება გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებასა და დოკუმენტირებასთან დაკავშირებით, მათ შორის, ჯგუფის აუდიტში.

გ3. ჯგუფში შემავალმა სუბიექტმა ან ბიზნესერთეულმა შესაძლოა თვითონაც მოამზადოს თავისი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც აერთიანებს ამ სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსურ ინფორმაციას (ე.ი. ქვეჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება). ასს 600 (გადასინჯული) ეხება ამგვარი ქვეჯგუფების ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსაც, რომელიც ტარდება კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად, ან სხვა მიზეზების გამო.

გ4. ერთი იურიდიული სუბიექტი შესაძლოა ორგანიზებული იყოს რამდენიმე ბიზნესერთეულის მეშვეობით, მაგალითად, კომპანია, რომელიც საქმიანობას ახორციელებს რამდენიმე ადგილას, ვთქვათ, ბანკი, რომელსაც რამდენიმე ფილიალი აქვს. როდესაც ამგვარ ბიზნესერთეულებს ისეთი მახასიათებლები აქვთ, როგორიც არის, მაგალითად, განცალკევებული ადგილმდებარეობა, ხელმძღვანელობა ან საინფორმაციო სისტემები (მათ შორის, განცალკევებული მთავარი წიგნი) და მათი ფინანსური ინფორმაცია აგრეგირდება ერთი იურიდიული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, ამგვარი ფინანსური ანგარიშგება აკმაყოფილებს ჯგუფის ფინანსური

34. ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი (ხმსს) 1, *ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს.*

35. ხმსს 2, *გარიგების ხარისხის მიმოხილვა.*

ანგარიშგების განმარტებას, ვინაიდან მოიცავს რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსურ ინფორმაციას კონსოლიდაციის პროცესის მეშვეობით.

გ5. ზოგ შემთხვევაში ერთმა იურიდიულმა სუბიექტმა შესაძლოა თავისი საინფორმაციო სისტემა მოაწყოს ფინანსური ინფორმაციის მოსაგროვებლად რამდენიმე პროდუქტის ან მომსახურების ხაზის შესახებ ანგარიშგების წარსადგენად საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი, ან მართვის სხვა მიზნებისთვის. ასეთ ვითარებაში, ამ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება არ წარმოადგენს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებას, ვინაიდან ამ შემთხვევაში კონსოლიდაციის პროცესის მეშვეობით არ აგრეგირდება რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ინფორმაცია. გარდა ამისა, განცალკევებული ინფორმაციის მოგროვება (მაგალითად, დამხმარე საბუღალტრო წიგნში) საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი, ან მართვის სხვა მიზნებისთვის ანგარიშგების მოსამზადებლად არ წარმოქმნის განცალკევებულ სუბიექტებს ან ბიზნესერთეულებს (მაგალითად, ქვედანაყოფებს) წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის.

ჯგუფები და კომპონენტები (იხ. მე-4-5 პუნქტები)

გ6. ჯგუფის საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესი, შესაძლოა შეესაბამებოდეს ან არ შეესაბამებოდეს ჯგუფის ორგანიზაციულ სტრუქტურას. მაგალითად, ჯგუფი შეიძლება ორგანიზებული იყოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივი სტრუქტურის მიხედვით, ხოლო მისი საინფორმაციო სისტემა _ ფუნქციების, პროცესების, პროდუქციის ან მომსახურების (ან პროდუქტების ან მომსახურების ჯგუფების), ან გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის მიხედვით მართვის ან ანგარიშგების წარდგენის მიზნებისთვის.

გ7. ჯგუფის ორგანიზაციული სტრუქტურისა და საინფორმაციო სისტემის შესწავლის შედეგად ჯგუფის აუდიტორმა შესაძლოა დაადგინოს, რომ ზოგიერთი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ინფორმაციის განხილვა შესაძლებელია ერთად, აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის. მაგალითად, ჯგუფში შესაძლოა შედიოდეს მსგავსი ბიზნესმახასიათებლების მქონე სამი იურიდიული სუბიექტი, რომლებიც საქმიანობენ ერთსა და იმავე გეოგრაფიულ რეგიონში, ჰყავთ ერთი და იგივე ხელმძღვანელობა და იყენებენ შიდა კონტროლის საერთო სისტემას, მათ შორის, საინფორმაციო სისტემასაც. ასეთ ვითარებაში, ჯგუფის აუდიტორს შეუძ-

ლია გადაწყვიტოს, რომ ამ სამ იურიდიულ სუბიექტს ერთ კომპონენტად მიიჩნევს.

გ8. ჯგუფს ასევე შეუძლია მოახდინოს ჯგუფში შემავალი რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის საქმიანობების ან პროცესების ცენტრალიზება, მაგალითად, საერთო მომსახურების ცენტრის გამოყენებით. როდესაც ამგვარი ცენტრალიზებული საქმიანობა დაკავშირებულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცესთან, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია კომპონენტად მიიჩნიოს ეს საერთო მომსახურების ცენტრი.

გ9. კომპონენტების განსაზღვრის მიზნებისთვის ჯგუფის აუდიტორისთვის შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი ფაქტორის გათვალისწინებაც, მაგალითად, როგორ განსაზღვრა ხელმძღვანელობამ საოპერაციო სეგმენტები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ინფორმაციის გამჟღავნებას.[36]

კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობა (იხ. მე-7-8 პუნქტები)

გ10. კომპონენტის აუდიტორები შესაძლოა კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ატარებდნენ კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად, ან სხვა მიზეზების გამო, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც კომპონენტი იურიდიული სუბიექტია. როდესაც კომპონენტის აუდიტორი იმავდროულად ატარებს ან მან ჩაატარა კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, ჯგუფის აუდიტორმა შესაძლოა შეძლოს კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით ჩატარებული აუდიტის სამუშაოს გამოყენება, იმ პირობით, თუ ჯგუფის აუდიტორი დარწმუნდება რომ ამგვარი სამუშაო ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის შესაფერისია. გარდა ამისა, კომპონენტის აუდიტორებს შეუძლიათ კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში შესრულებული სამუშაოს იმგვარად ადაპტირება, რომ შეესაბამებოდეს ჯგუფის აუდიტორის საჭიროებებსაც. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობასთან და მათი სამუშაოს მიმოხილვასთან დაკავშირებული მოთხოვნებიც, ნებისმიერ შემთხვევაში გამოიყენება.

გ11. სს 220-ის (გადასინჯული)[37] თანახმად გარიგების პარტნიორს ევალება იმის დადგენა, რომ ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და

36. იხ., მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი (ფასს) 8, *საოპერაციო სეგმენტები.*

37. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი 30(ბ).

მიმოხილვის მიდგომა მიესადაგება კონკრეტული აუდიტის გარიგების სპეციფიკასა და გარემოებებს. გ76 პუნქტში მოყვანილია სხვადასხვა მეთოდის მაგალითები, რომლის მეშვეობითაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შეუძლია პასუხისმგებლობის აღება კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობაზე და მათი სამუშაოს მიმოხილვაზე. ეს მაგალითები შესაძლოა სასარგებლო აღმოჩნდეს ისეთ გარემოებებში, როდესაც ჯგუფის აუდიტორი გეგმავს კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში შესრულებული სამუშაოს გამოყენებას, რომელიც უკვე დასრულდა.

გ12. როგორც ახსნილია ასს 200-ში[38], შეუმჩნევლობის რისკი დაკავშირებულია აუდიტორის იმ პროცედურების ხასიათთან, ვადებსა და მოცულობასთან, რომლებიც აუდიტორმა შეიმუშავა აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად. შეუმჩნევლობის რისკი მხოლოდ აუდიტის პროცედურის ეფექტიანობის ფუნქცია კი არ არის, არამედ აუდიტორის მიერ ამ პროცედურის გამოყენების ფუნქციასაც წარმოადგენს. ამგვარად შეუმჩნევლობის რისკზე გავლენას ახდენს ისეთი საკითხები, როგორიც არის, მაგალითად ადეკვატური დაგეგმვა, გარიგებისთვის სათანადო რესურსების გამოყოფა, პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება, შესრულებული აუდიტის სამუშაოს ზედამხედველობა და მიმოხილვა.

გ13. შეუმჩნევლობის რისკი უფრო ფართო ცნებაა, ვიდრე აგრეგირების რისკი, როგორც, ეს აღწერილია 14(ა) და გ19 პუნქტებში. ჯგუფის აუდიტში შესაძლოა მაღალი იყოს იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების აგრეგირებულმა სიდიდემ შესაძლოა გადააჭარბოს მთლიანად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეს, იმის გამო, რომ აუდიტის პროცედურები შესაძლოა განცალკევებით ჩატარდა ჯგუფის კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით. შესაბამისად, კომპონენტის სამუშაო არსებითობას ჯგუფის აუდიტორი განსაზღვრავს აგრეგირების რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად.

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ14. ასს 220-ში (გადასინჯული)[39] მოცემულია ისეთი ფაქტორების მაგალითები, რომლებიც ხელს უშლის გარიგების დონეზე პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებას, მათ შორის, აუდიტორის გაუცნობიერებელი მიკერძოების მაგალითებს, რამაც შესაძლოა ხელი

38. ასს 200, პუნქტი გ45.

39. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტები გ34-გ36.

შეუშალოს პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენას აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისას ან ჩატარებისას და აუდიტის მტკიცებულებების შეფასებისას. ასს 220 (გადასინჯული) მოიცავს ასევე გარიგების გუნდის შესაძლო ქმედებების მაგალითებს, რომლის მეშვეობით შესაძლებელია იმ ფაქტორების გავლენის შემცირება, რომლებიც ხელს უშლის პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებას გარიგების დონეზე.

გ15. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[40], ასს 540 (გადასინჯული)[41] და სხვა ასს-ები მოიცავს პროფესიულ სკეპტიციზმის შესახებ მოთხოვნებს და მათ გამოყენებასთან დაკავშირებულ შესაფერის მასალას, ასევე იმის მაგალითებს, როგორ უწყობს ხელს დოკუმენტაცია აუდიტორის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმის შესახებ მტკიცებულებების შექმნას.

გ16. გარიგების გუნდის ყველა წევრს მოეთხოვება პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობის მთელი პერიოდის განმავლობაში. გარიგების გუნდის წევრების, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობიდან, ასევე მათი სამუშაოს მიმოხილვიდან, რომელსაც ჯგუფის აუდიტორი ახორციელებს, შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორმა შეიტყოს, გარიგების გუნდმა სათანადოდ იმოქმედა თუ არა პროფესიული სკეპტიციზმით.

გ17. ჯგუფის აუდიტში პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებაზე შესაძლოა გავლენა იქონიოს ისეთმა საკითხებმა, როგორიც არის, მაგალითად:

- სხვადასხვა ადგილას მდებარე კომპონენტების აუდიტორები შესაძლოა სხვადასხვა კულტურის გავლენას განიცდიდნენ, რაც შესაძლოა გავლენას ახდენდეს მათი შესაძლო მიკერძოების ხასიათზე;
- ზოგიერთი ჯგუფის რთული სტრუქტურა შესაძლოა ისეთ ფაქტორებს წარმოშობდეს, რომლებიც არსებითი უზუსტობის რისკების მიმართ მგრძნობელობის ზრდას იწვევს. გარდა ამისა, ზედმეტად რთული ორგანიზაციული სტრუქტურა შესაძლოა თაღლითობის რისკფაქტორი იყოს ასს 240-ის[42] შესაბამისად.

40. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ238.

41. ასს 540 (გადასინჯული), *საღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი.*

42. ასს 240, *აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით.*

მაშასადამე, ზოგიერთი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის სამეწარმეო საქმიანობის მიზნისა და საქმიანობის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად შესაძლოა აუცილებელი გახდეს დამატებითი დრო, ან სპეციალური ცოდნა და გამოცდილება;

- შიდაჯგუფური ოპერაციების ხასიათი და მოცულობა (მაგალითად, ოპერაციები, რომელშიც ჯგუფში შემავალი რამდენიმე სუბიექტი და ბიზნესერთეული, ან რამდენიმე დაკავშირებული მხარე მონაწილეობს), ფულადი ნაკადები ან შიდა გადაცემის ფასის შეთანხმებები შესაძლოა დამატებით სირთულეებს ქმნიდეს. ზოგ შემთხვევაში ასეთმა საკითხებმა შესაძლოა თაღლითობის რისკფაქტორების წარმოშობაც გამოიწვიოს;
- როდესაც ჯგუფის აუდიტისთვის ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ შეზღუდული საანგარიშგებო ვადებია დადგენილი, ამან შესაძლოა გარიგების გუნდის წევრებზე ზეწოლა გამოიწვიოს დაკისრებული სამუშაოს შესრულებისას. ასეთ ვითარებაში, გარიგების გუნდს შესაძლოა დამატებითი დრო დასჭირდეს იმისთვის, რომ სათანადოდ გამოიკვლიოს ხელმძღვანელობის მტკიცებები, სათანადო დონის განსჯა განახორციელოს, ან სათანადოდ ჩაატაროს შესრულებული აუდიტის სამუშაოს მიმოხილვა.

გ18. ჯგუფის აუდიტორის მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენა გულისხმობს იმას, რომ ის მუდმივად განსაკუთრებულ ყურადღებას უნდა იჩენდეს კომპონენტის აუდიტორებისგან, კომპონენტის ხელმძღვანელობისა და ჯგუფის ხელმძღვანელობის ისეთი საკითხების შესახებ მიღებული ინფორმაციის შეუსაბამობასთან დაკავშირებით, რომლებიც შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის.

განმარტებები

აგრეგირების რისკი (იხ. პუნქტი 14(ა))

გ19. აგრეგირების რისკი ფინანსური ანგარიშგების ყველა აუდიტში არსებობს, მაგრამ ეს რისკი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ჯგუფის აუდიტში, ვინაიდან ამ შემთხვევაში უფრო მეტია იმის ალბათობა, რომ აუდიტის პროცედურები ჩატარდება ოპერაციების ისეთ კატეგორიებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმატებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ისეთ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომლებიც დეზაგრეგირებულია სხვადასხვა კომპონენტის მიხედვით. საზოგადოდ, აგრეგირების რისკი იზრდება იმ კომპონენტების რიცხვის ზრდასთან

ერთად, სადაც ცალკე ტარდება აუდიტის პროცედურები, იმის მიუხედავად, კომპონენტის აუდიტორი ატარებს პროცედურებს, თუ გარიგების გუნდის სხვა წევრები.

კომპონენტი (იხ. პუნქტი 14(ბ))

გ20. ჯგუფის აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას იმ კომპონენტების დასადგენად, რომლის მიმართაც უნდა შესრულდეს აუდიტის სამუშაო. გ7 პუნქტში ახსნილია, რომ აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის შესაძლებელია გარკვეული სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ინფორმაციის ერთად განხილვა. თუმცა, ჯგუფის აუდიტორის პასუხისმგებლობა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე მოიცავს ყველა იმ სუბიექტსა და ბიზნესერთეულს, რომლის ფინანსური ინფორმაციაც აისახება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

კომპონენტის აუდიტორი (იხ. პუნქტი 14(გ))

გ21. ამ ასს-ში, იქ სადაც მითითებულია გარიგების გუნდი, იგულისხმება ჯგუფის აუდიტორიც და კომპონენტის აუდიტორებიც. კომპონენტის აუდიტორები შესაძლოა იყვნენ წარმომადგენლები ქსელის რომელიმე ფირმის, სხვა ფირმის, რომელიც არ განეკუთვნება ქსელს ან ჯგუფის აუდიტორის ფირმის (მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორის ფირმის სხვა ოფისის).

გ22. გარკვეულ გარემოებებში, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია ცენტრალიზებული ტესტირების ჩატარება ოპერაციების გარკვეულ კატეგორიებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით, ან აუდიტის პროცედურების ჩატარება ამა თუ იმ კომპონენტთან მიმართებით. ასეთ ვითარებაში ჯგუფის აუდიტორი არ მიიჩნევა კომპონენტის აუდიტორად.

გ23. 24-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს დასტური იმის თაობაზე, რომ ის ითანამშრომლებს ჯგუფის აუდიტორთან, მათ შორის შეასრულებს თუ არა ჯგუფის აუდიტორის მიერ მოთხოვნილ სამუშაოს. გ58 პუნქტი მოიცავს მითითებებს ისეთი გარემოებების შესახებ, როდესაც კომპონენტის აუდიტორს არ შეუძლია ამგვარი დასტურის წარდგენა.

კომპონენტის ხელმძღვანელობა (იხ. პუნქტი 14(დ))

გ24. კომპონენტის ხელმძღვანელობა აღნიშნავს ხელმძღვანელობას, რომელიც პასუხისმგებელია ჯგუფში შემავალი სუბიექტის ან ბიზნესერ-

თეულის ფინანსურ ინფორმაციაზე ან საქმიანობაზე (მაგ., ოპერაციების დამუშავება საერთო მომსახურების ცენტრში). როდესაც ჯგუფის აუდიტორი გარკვეული სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსურ ინფორმაციას ერთად განიხილავს როგორც კომპონენტს, ან გადაწყვეტს, რომ საერთო მომსახურების ცენტრია კომპონენტი (იხ. პუნქტები გ7_გ8), ტერმინში „კომპონენტის ხელმძღვანელობა“ იგულისხმება ისეთ ფინანსურ ინფორმაციაზე ან ოპერაციის დამუშავებაზე პასუხისმგებელი ხელმძღვანელობა, რომლის მიმართაც უნდა ჩატარდეს აუდიტის პროცედურები ამ კომპონენტთან დაკავშირებით. გარკვეულ გარემოებებში, შესაძლოა არ არსებობდეს კომპონენტის განცალკევებული ხელმძღვანელობა და შესაძლოა ჯგუფის ხელმძღვანელობა უშუალოდ იყოს პასუხისმგებელი ამ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ან სხვა სახის საქმიანობაზე.

ჯგუფის გარიგების პარტნიორი (იხ. პუნქტი 14(კ))

გ25. როდესაც ჯგუფის აუდიტს ერთობლივი აუდიტორები ატარებენ, ერთობლივი გარიგების პარტნიორები და მათი გარიგების გუნდები კოლექტიურად წარმოქმნიან „ჯგუფის გარიგების პარტნიორს“ და „გარიგების გუნდს“ ასს-ების მიზნებისთვის. თუმცა, წინამდებარე ასს არ ეხება ერთობლივ აუდიტორებს შორის ურთიერთკავშირს ან სამუშაოს, რომელსაც ერთ-ერთი ერთობლივი აუდიტორი ასრულებს სხვა ერთობლივი აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან მიმართებით ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის.

ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება (იხ. პუნქტები მე-2, 14(ლ))

გ26. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენისთვის შესაფერისი მოთხოვნები შესაძლოა განსაზღვრული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში, მაშასადამე, გავლენას მოახდენს იმ სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის განსაზღვრაზე, რომელიც უნდა აისახოს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები მოითხოვს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო (მშობელი სუბიექტი) აკონტროლებს ერთ ან რამდენიმე სხვა სუბიექტს (მაგალითად, შვილობილ საწარმოებს), უმრავლესობის წილის ფლობის მეშვეობით ან სხვა საშუალებით. ზოგ შემთხვევაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები მოიცავს ცალკე მოთხოვნებს ნაერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის, ან შესაძლოა ნაერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის

უფლებას ითვალისწინებდეს გარკვეულ შემთხვევებში. მაგალითად, ნაერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა შესაძლოა ნებადართული იყოს იმ საწარმოებისთვის, რომლებსაც არ ჰყავთ მშობელი საწარმო, მაგრამ იმყოფებიან საერთო კონტროლის ქვეშ, ან სუბიექტებისთვის, რომლებიც ერთობლივად იმართებიან.

გ27. ამ სტანდარტში გამოყენებულ ტერმინს „კონსოლიდაციის პროცესი“ არ აქვს იგივე მნიშვნელობა, როგორც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებშია განმარტებული ან აღწერილი ტერმინები „კონსოლიდაცია“ და „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“. ტერმინი „კონსოლიდაციის პროცესი“, უფრო ფართო გაგებით, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის გამოყენებულ პროცესს აღნიშნავს.

გ28. კონსოლიდაციის პროცესის დეტალური ასპექტები სხვადასხვა ჯგუფისთვის სხვადასხვანაირი იქნება, რაც დამოკიდებულია ჯგუფის სტრუქტურსა და საინფორმაციო სისტემაზე, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. ამასთან, კონსოლიდაციის პროცესი მოიცავს ისეთ საკითხებს, როგორიც არის შიდაჯგუფური ოპერაციებისა და ნაშთების ელიმინირება და, შესაბამის შემთხვევაში, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართული სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდის გავლენას.

ფირმის მმართველობის პასუხისმგებლობა ჯგუფის აუდიტში ხარისხის მართვასა და მიღწევაზე (იხ. მე-11 და მე-16 პუნქტები)

გ29. ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის შესაძლოა შეუძლებელი იყოს ან პრაქტიკული არ იყოს, რომ მარტო მან შეასრულოს ასს 220-ის ყველა მოთხოვნა, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების გუნდი მოიცავს სხვადასხვა ადგილას მდებარე კომპონენტების მრავალრიცხოვან აუდიტორებს. გარიგების დონეზე ხარისხის მართვის თვალსაზრისით, გარიგების პარტნიორის დახმარების მიზნით, ასს 220[43] გარიგების პარტნიორს უფლებას აძლევს, გარიგების გუნდის სხვა წევრებს დაავალოს პროცედურების შემუშავება ან ჩატარება, ან გარკვეული ამოცანების ან ქმედებების შესრულება. შესაბამისად, ჯგუფის გარიგების პარტნიორს უფლება აქვს, გარკვეული პროცედურების, ამოცანების ან ქმედებების შესრულება გარიგების გუნდის სხვა წევრებს დაავალოს და მათ შეუძლიათ სხვა პროცედურების, ამოცანების ან ქმედებების შესრულება. ასეთ ვითარებაშიც, ასს 220 (გადასინჯული) გარიგების პარტნიორს ავალდებულებს საერთო

43. ასს 220(გადასინჯული), მე-15 პუნქტი.

პასუხისმგებლობის აღებას აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და მიღწევაზე.

გ30. ფირმის მიერ დადგენილი პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც ქსელის საერთო მოთხოვნებია ან ქსელის მომსახურება[44], შეიძლება ჯგუფის გარიგების პარტნიორს დაეხმაროს, რადგან ეს გააადვილებს ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტების აუდიტორებს შორის კომუნიკაციას და ხელს შეუწყობს ამ კომპონენტის აუდიტორებზე ჯგუფის აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის განხორციელებისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის პროცესს.

გ31. ასს 220-ში (გადასინჯული)[45] ახსნილია, რომ კულტურა, რომელიც ხარისხის მიმართ ერთგულებას წარმოაჩენს, შემდგომ ფორმირდება და განმტკიცდება გარიგების გუნდის წევრების მეშვეობით, ვინაიდან ისინი წარმოაჩენენ მოსალოდნელ ქცევას გარიგების შესრულების პროცესში. 16(ა) პუნქტის მოთხოვნის შესრულებისას გარიგების პარტნიორს შეუძლია გარიგების გუნდის სხვა წევრებს უშუალოდ მიაწოდოს ინფორმაცია და ეს ინფორმაცია გაამყაროს პირადი ქცევითა და მოქმედებებით (მაგ., პირადი მაგალითით).

გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება

იმის დადგენა, გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება (იხ. მე-17-18 პუნქტები)

გ32. იმის დასადგენად, გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შეუძლია შემდეგი საკითხების შესწავლა:

- ჯგუფის სტრუქტურა, მათ შორის, მისი იურიდიული და ორგანიზაციული სტრუქტურა;
- საქმიანობები, რომლებიც ჯგუფისთვის მნიშვნელოვანია, მათ შორის, ჯგუფის დარგობრივი და მარეგულირებელი, ეკონომიკური და პოლიტიკური გარემო, სადაც ეს საქმიანობები ხორციელდება;
- მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენება;
- საერთო მომსახურების ცენტრების გამოყენება;

44. ხმსს 1, 48-52-ე პუნქტები.

45. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი გ28.

- კონსოლიდაციის პროცესი;
- ჯგუფის აუდიტორს:
  - ექნება თუ არა შეუზღუდავი წვდომა ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან, კომპონენტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან, კომპონენტის ინფორმაციასთან, მათ შორის იმ კომპონენტების ინფორმაციასთან, რომლებიც აისახება წილობრივი მეთოდით; და
  - ჯგუფის აუდიტორი შეძლებს თუ არა აუცილებელი სამუშაოს შესრულებას კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით, აუცილებლობის შემთხვევაში;
- გამოყოფილია თუ არა ან ხელმისაწვდომი იქნება თუ არა საკმარისი და ადეკვატური რესურსები.

გ33. როდესაც პირველად ტარდება ამა თუ იმ ჯგუფის აუდიტი, ჯგუფის აუდიტორს გ32 პუნქტში მითითებული საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიღება შეუძლია:

- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებული ინფორმაციიდან;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან კომუნიკაციიდან;
- ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან კომუნიკაციიდან; და
- შესაბამის შემთხვევაში, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან წინამორბედ აუდიტორთან კომუნიკაციიდან.

გ34. განმეორებითი გარიგებისთვის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შესაძლებლობაზე შესაძლოა გავლენა იქონიოს მნიშვნელოვანმა ცვლილებებმა, მაგალითად:

- ჯგუფის სტრუქტურის (მაგალითად, სუბიექტების შეძენა, გასხვისება, ერთობლივი საწარმოები ფორმირება, რეორგანიზაცია ან ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სისტემის ორგანიზებაში ცვლილებები);
- იმ კომპონენტების საქმიანობის, რომლებიც ჯგუფისთვის მნიშვნელოვანია;
- ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ჯგუფის ხელმძღვანელობის ან იმ კომპონენტის უმაღლესი რანგის

ხელმძღვანელი პირების შემადგენლობის, რომლის მიმართაც მოსალოდნელია აუდიტის პროცედურების ჩატარება;

- ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობის პატიოსნებისა და კომპეტენტურობის შესახებ ჯგუფის აუდიტორის შეხედულებების;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების.

გ35. შესაძლოა დამატებითი სირთულეები წარმოიშვას საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებისას ისეთი ჯგუფის აუდიტში, როდესაც კომპონენტები არ მდებარეობს ჯგუფის აუდიტორის იურისდიქციაში, კულტურული და ენობრივი განსხვავებებისა და განსხვავებული კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების გამო. მაგალითად, კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები შესაძლოა კომპონენტის აუდიტორს დოკუმენტაციის გაგზავნის უფლებას არ აძლევდეს თავისი იურისდიქციის ფარგლებს გარეთ, ან შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს ომმა, სამოქალაქო არეულობამ ან დაავადების აფეთქებამ შეუშალოს ხელი კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციაზე წვდომაში. გ180 პუნქტში აღწერილია ამგვარ სიტუაციაში მოქმედების შესაძლო გზები.

გ36. შესაძლოა შეზღუდვები მას შემდეგ გამოვლინდეს, რაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორი დაეთანხმება ჯგუფის აუდიტის გარიგების ჩატარებას. ამან შესაძლოა გავლენა იქონიოს გარიგების გუნდის შესაძლებლობაზე, მოიპოვონ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. ამგვარი შეზღუდვებს განეკუთვნება ისეთი შეზღუდვები, რომლებიც გავლენას ახდენს:

- ჯგუფის აუდიტორის წვდომაზე კომპონენტის ინფორმაციასთან, კომპონენტების ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, ან კომპონენტების აუდიტორებთან (მათ შორის, რელევანტურ აუდიტის დოკუმენტაციასთან, რომელიც ჯგუფის აუდიტორს ესაჭიროება) (იხ. პუნქტები მე-20 და 21-ე); ან
- სამუშაოზე, რომელიც უნდა ჩატარდეს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით.

გ45 _ გ46 პუნქტებში ახსნილია ამგვარი შეზღუდვების შესაძლო გავლენა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე.

აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმება (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ37. ასს 210[46]-ის თანახმად აუდიტორს ევალება აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმება დამკვეთის ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, საჭიროებისამებრ. გარიგების პირობებში მითითებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები. გარდა ამისა, ჯგუფის აუდიტის გარიგების პირობებში შესაძლოა გათვალისწინებული იყოს ასევე შემდეგი საკითხები:

- კომუნიკაცია ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის შეუზღუდავი უნდა იყოს კანონმდებლობით ნებადართულ ფარგლებში;
- მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლის შესახებაც კომპონენტის აუდიტორები ინფორმაციას მიაწვდიან კომპონენტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ან კომპონენტის ხელმძღვანელობას, მათ შორის, მითითებული უნდა იყოს, რომ ჯგუფის აუდიტორს უნდა ეცნობოს ინფორმაცია, რომელიც ეხება შიდა კონტროლის მნიშვნელოვან ნაკლოვანებებს;
- კომუნიკაცია მარეგულირებელ ორგანოებსა და სუბიექტებს ან ბიზნესერთეულებს შორის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკითხებზე, რომელიც შეიძლება შესაფერისი იყოს ჯგუფის აუდიტისთვის, რომლის შესახებაც უნდა ეცნობოს ჯგუფის აუდიტორს; და
- ჯგუფის აუდიტორის უფლება, თვითონ შეასრულოს სამუშაო კომპონენტთან მიმართებით ან კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს ამ სამუშაოს შესრულება.

შეზღუდვები, რომლებიც ეხება ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომას

გ38. ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომის შეზღუდვა არ ნიშნავს იმას, რომ ჯგუფის აუდიტორმა არ უნდა შეასრულოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების მოთხოვნა.

გ39. ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომა შესაძლოა შეზღუდული იყოს მრავალი მიზეზით, მაგალითად კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ, კანონმდებლობით ან სხვა პირობების გამო, როგორიც არის, მაგალითად ომი. გ180 პუნქტში აღწერილია, როგორ უნდა იმოქმედოს ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციასთან წვდომაზე შეზღუდვების არსებობისას.

46. ასს 210, პუნქტები მე-9 და 10(დ).

გ40. გარკვეულ გარემოებებში შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორმა შეძლოს ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომის შეზღუდვებთან გამკლავება, მაგალითად, როდესაც:

- შეზღუდულია კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან კომპონენტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან კონტაქტი, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს, ჯგუფის ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მოსთხოვოს დახმარება ამ შეზღუდვების მოხსნაში, ან ინფორმაცია პირდაპირ მოითხოვოს ჯგუფის ხელმძღვანელობისგან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან;
- თუ ჯგუფს არამაკონტროლებელი წილი აქვს სუბიექტში, რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს, არსებობს თუ არა ისეთი დებულებები (მაგალითად, ერთობლივი საწარმოს შეთანხმებებში, ან ინვესტიციებთან დაკავშირებულ სხვა შეთანხმებებში), რომლებიც ეხება ამ სუბიექტის ფინანსურ ინფორმაციასთან ჯგუფის წვდომას და ჯგუფის ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს ამგვარი უფლებების გამოყენება;
- თუ ჯგუფს არამაკონტროლებელი წილი აქვს სუბიექტში, რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით და ამავე დროს წარმომადგენლები ჰყავს არაკონტროლირებული სუბიექტის აღმასრულებელ საბჭოში ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შემადგენლობაში, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია მათი გამოკითხვის ჩატარება იმის თაობაზე, შეუძლიათ თუ არა მისთვის ისეთი ფინანსური ან სხვა ინფორმაციის მიწოდება, რომელზეც ხელი მიუწვდებათ დაკავებული თანამდებობის გამო.

გ41. თუ ჯგუფს არამაკონტროლებელი წილი აქვს სუბიექტში, რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით და ჯგუფის აუდიტორის წვდომა ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან ამ სუბიექტში შეზღუდულია, შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორმა შეძლოს აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის მოპოვება ამ სუბიექტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, როგორიც არის, მაგალითად:

- ფინანსური ინფორმაცია, რომელზეც ხელი მიუწვდება ჯგუფის ხელმძღვანელობას, ვინაიდან ჯგუფის ხელმძღვანელო-

ბასაც ესაჭიროება არაკონტროლირებული სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის მოპოვება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად;

- საჯარო ინფორმაცია, როგორიც არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება, სხვა საჯარო დოკუმენტები ან არაკონტროლირებული სუბიექტის წილობრივი ინსტრუმენტების კოტირებული ფასები.

იმის დადგენა, აუდიტორს შეუძლია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, პროფესიული განსჯის საგანია, განსაკუთრებით ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკებისა და ინფორმაციის სხვა წყაროების გათვალისწინების თვალსაზრისით, რომელიც შესაძლოა ადასტურებდეს ან წინააღმდეგობაში მოდიოდეს მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებთან[47].

გ42. თუ ჯგუფს არამაკონტროლებელი წილი აქვს სუბიექტში, რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით და ამ სუბიექტში ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომა შეზღუდულია, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, ამგვარი შეზღუდვები შეესაბამება თუ არა ჯგუფის ხელმძღვანელობის მტკიცებებს, რომლებიც ეხება ბუღალტრული აღრიცხვის წილობრივი მეთოდის გამოყენების მიზანშეწონილობას.

გ43. როდესაც ჯგუფის აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომის შეზღუდვის გამო, მას:

- უფლება აქვს ამ შეზღუდვების შესახებ აცნობოს თავის ფირმას, რათა ჯგუფის აუდიტორს დაეხმარონ სათანადო მოქმედების კურსის განსაზღვრაში. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორის ფირმას შეუძლია დაუკავშირდეს ჯგუფის ხელმძღვანელობას ამ შეზღუდვებთან დაკავშირებით და ურჩიოს მათ მარეგულირებელ ორგანოებთან დაკავშირება. ეს შეიძლება სასარგებლო ქმედება იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც შეზღუდვები გავლენას ახდენს მოცემული იურისდიქციის ან ერთი და იმავე ფირმის ბევრ აუდიტზე, მაგალითად ომის, სამოქალაქო არეულობის ან დაავადების აფეთქების გამო;
- შეიძლება კანონმდებლობით მოეთხოვებოდეს ამ შეზღუდვების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება მარეგულირებელი

47. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

ორგანოებისთვის, ფასიანი ქაღალდების კომისიის ან სხვა მხარეებისთვის.

გ44. ამგვარმა შეზღუდვებმა შესაძლოა სხვაგვარი გავლენაც იქონიოს ჯგუფის აუდიტზე. მაგალითად, თუ შეზღუდვა ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ არის გამოწვეული, ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს მის მიერ ჩატარებულ გამოკითხვებში ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ გაცემული პასუხების საიმედოობის ხელახლა განხილვა, ასევე ამ შეზღუდვების გამო საეჭვო ხომ არ გახდა ჯგუფის ხელმძღვანელობის პატიოსნება.

ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომის შეზღუდვის გავლენა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე (იხ. 20-21-ე პუნქტები)

გ45. ასს 705 (გადასინჯული)[48] შეიცავს მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს იმის შესახებ, როგორ უნდა მოიქცეს ჯგუფის აუდიტორი იმ შემთხვევაში, როდესაც მას არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. 1-ელი დანართი მოიცავს აუდიტორის დასკვნის ნიმუშს, რომელიც მოიცავს პირობით მოსაზრებას ჯგუფის აუდიტის შესახებ, რაც იმითაა განპირობებული, რომ ჯგუფის აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ერთ-ერთი კომპონენტის შესახებ, რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით.

როდესაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორს კანონმდებლობით ეკრძალება გარიგებაზე უარის თქმა ან გარიგებიდან გამოსვლა (იხ. 20-21-ე პუნქტები)

გ46. კანონმდებლობა შესაძლოა ჯგუფის გარიგების პარტნიორს უკრძალავდეს გარიგებიდან გამოსვლას. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორი გარკვეული პერიოდით ინიშნება და მას გარიგებიდან გამოსვლა ეკრძალება ამ პერიოდის დასრულებამდე. ანალოგიურად, საჯარო სექტორში აუდიტორს შესაძლოა არ ჰქონდეს გარიგებაზე უარის თქმის ან გარიგებიდან გამოსვლის უფლება აუდიტის მანდატის ხასიათის ან საზოგადოებრივი ინტერესების გათვალისწინების გამო. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ასეთ ვითარებაშიც ეხება ჯგუფის აუდიტს. ასს 705-ში (გადასინჯული) განხილულია, რა შედეგები მოჰყვება იმას, თუ

48. ასს 705 (გადასინჯული), *მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში.*

ჯგუფის აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.

ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა

ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესის უწყვეტი და იტერაციული ბუნება (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ47. როგორც ახსნილია ასს 300-ში[49], დაგეგმვა არ წარმოადგენს აუდიტის იზოლირებულ ფაზას, არამედ იგი უწყვეტი და იტერაციული პროცესია, რომელიც ხშირად მალევე იწყება წინა აუდიტის დამთავრების შემდეგ (ან დამთავრებასთან ერთად) და გრძელდება მიმდინარე აუდიტის გარიგების დასრულებამდე. მაგალითად, მოულოდნელი მოვლენების, პირობების შეცვლის, ანდა რისკის შეფასების პროცედურებიდან ან დამატებითი აუდიტის პროცედურებიდან აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შედეგად ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და გეგმის შეცვლა და, აქედან გამომდინარე, დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლაც, რისკების შეფასებების შეცვლის საფუძველზე/გათვალისწინებით. გარდა ამისა, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს, შეცვალოს ის კომპონენტები, რომლის მიმართაც ადრე ჰქონდა გადაწყვეტილი აუდიტის სამუშაოს ჩატარება, ასევე კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი. ასს 300[50] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა აუდიტის მიმდინარეობის პროცესში, აუცილებლობის შემთხვევაში, განაახლოს და შეცვალოს აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა.

ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრა და ჯგუფის აუდიტის გეგმის შედგენა (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ48. ჯგუფის აუდიტის პირველ გარიგებაში ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა წინასწარ ჰქონდეს შექმნილი გარკვეული წარმოდგენა ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ, ჯგუფის ხელმძღვანელობისგან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან და, შესაბამის შემთხვევაში, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან წინამორბედ აუდიტორთან კომუნიკაციის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციიდან. ჯგუფის აუდიტის განმეორებით გარიგებაში ჯგუფის აუდიტორს ამგვარი

49. ასს 300, პუნქტი გ2.

50. ასს 300, მე-10 პუნქტი.

წინასწარი წარმოდგენა შესაძლოა შექმნილი ჰქონდეს წინა პერიოდების აუდიტიდან. ჯგუფის აუდიტორს ეს შესაძლოა დაეხმაროს საწყისი მოლოდინების განსაზღვრაში იმ ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ, რომლებიც შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს.

გ49. ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრისა და ჯგუფის აუდიტის გეგმის შესადგენად ჯგუფის აუდიტორს ასევე შეუძლია გარიგებაზე დათანხმებისა და გარიგების გაგრძელების პროცედურების ჩატარებისას მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენებაც. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის ჩატარებისთვის საჭირო რესურსების განსაზღვრისთვის.

გ50. ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრისა და ჯგუფის აუდიტის გეგმის შედგენის პროცესი, ასევე საწყისი მოლოდინების განსაზღვრის პროცესი იმ ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ, რომელიც შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, შეიძლება ჯგუფის აუდიტორს დაეხმაროს მაგალითად შემდეგი საკითხების წინასწარ განსაზღვრაში:

- როგორ უნდა ჩაატაროს აუდიტის სამუშაო ცენტრალიზებულად, კომპონენტებთან მიმართებით თუ კომბინირებულად; და
- იმ სამუშაოს ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომელიც უნდა შესრულდეს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით (მაგალითად, რისკის შეფასების პროცედურების, დამატებითი აუდიტის პროცედურების თუ ორივე ამ ტიპის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება).

კომპონენტი, რომლის მიმართაც უნდა ჩატარდეს აუდიტის სამუშაო (იხ. პუნქტი 22(ა)

გ51. პროფესიული განსჯის საგანია იმ კომპონენტების განსაზღვრა, რომლის მიმართაც უნდა ჩატარდეს აუდიტის სამუშაო. ჯგუფის აუდიტორის ამგვარ გადაწყვეტილებაზე შესაძლოა გავლენა მოახდინოს მაგალითად, შემდეგი საკითხებმა:

- იმ მოვლენებისა და პირობების ხასიათი, რომლებიც არსებითი უზუსტობის წარმოშობას იწვევს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშ-

გებაში მტკიცების დონეზე, კერძოდ, რომლებიც დაკავშირებულია ამა თუ იმ კომპონენტთან, მაგალითად:

- ახლად დაფუძნებული, ან შეძენილი სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები;
- სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, სადაც მნიშვნელოვანი ცვლილებები განხორციელდა;
- დაკავშირებულ მხარეებთან ერთად განხორციელებული მნიშვნელოვანი ოპერაციები;
- მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც არ წარმოადგენს, საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს;
- ანომალური რყევები, რომლებიც გამოვლინდა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად ჯგუფის დონეზე ჩატარებული ანალიზური პროცედურების შედეგად; [51]

- ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დეზაგრეგირება კომპონენტების მიხედვით, აქტივების, ვალდებულებების და ოპერაციების მოცულობისა და ხასიათის გათვალისწინებით, ადგილმდებარეობის ან ბიზნესერთეულის მიხედვით ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით;
- მოსალოდნელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ყველა მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ იმ სამუშაოს შედეგად, რომლის ჩატარებაც დაიგეგმა წინასწარ განსაზღვრული კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით;
- უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე, ან კონტროლის ნაკლოვანებების ხასიათი და მასშტაბი, რომელიც გამოვლინდა ამა თუ იმ კომპონენტში წინა პერიოდების აუდიტში;
- იმ კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების ხასიათი და ხარისხი, რომელიც მოქმედებს მთელ ჯგუფში და ჯგუფში ცენტრალიზებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული საქმიანობები/პროცესები, ხოლო თუ ასეა, როგორ.

51. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 14(ბ).

რესურსები (იხ. პუნქტი 22(ბ)

გ52. პროფესიული განსჯის საგანია იმ საკითხების დადგენა, რომლებიც გავლენას ახდენს ჯგუფის აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, რომელიც ეხება ჯგუფის აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი რესურსებისა და კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის, ვადებისა და მასშტაბის განსაზღვრას და შესაძლოა მოიცავდეს, მაგალითად შემდეგ საკითხებს:

- ჯგუფისა და ჯგუფის იმ კომპონენტების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა, რომლის მიმართაც უნდა შესრულდეს აუდიტის სამუშაო და ეს სამუშაო ცენტრალიზებულად უნდა ჩატარდეს, მხოლოდ კომპონენტებთან მიმართებით თუ კომბინირებულად;
- გარიგების გუნდის ცოდნა და გამოცდილება. მაგალითად, კომპონენტების აუდიტორებს შესაძლოა უფრო მეტი გამოცდილება და სიღრმისეული ცოდნა ჰქონდეთ კომპონენტებისა და მათი გარემოს (მათ შორის, ადგილობრივი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების, ბიზნესის წარმართვის მიდგომების, ენისა და კულტურის) შესახებ, ვიდრე ჯგუფის აუდიტორს. გარდა ამისა, რთული საკითხების განხილვაში შესაძლოა აუცილებელი გახდეს აუდიტორის ექსპერტების ჩართვა;
- საწყისი მოლოდინები არსებითი უზუსტობის პოტენციური რისკების შესახებ;
- აუდიტის კონკრეტული სფეროებისთვის გამოყოფილი რესურსების რაოდენობა და ადგილმდებარეობა. მაგალითად, იმ ფაქტმა, რამდენად ბევრ ადგილას არის გაფანტული ჯგუფის კომპონენტები, შესაძლოა გავლენა იქონიოს კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის აუცილებლობაზე კონკრეტულ ადგილებში;
- წვდომის შეთანხმებები. მაგალითად, როდესაც ჯგუფის აუდიტორს კონკრეტული იურისდიქციაში ეკრძალება ამა თუ იმ კომპონენტთან წვდომა, შესაძლოა აუცილებელი გახდეს კომპონენტის აუდიტორების ჩართვა;
- კომპონენტების საქმიანობის სპეციფიკა, მათ შორის, მათი ოპერაციების სირთულე ან სპეციალიზაცია;
- ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემა, მათ შორის, არსებული საინფორმაციო სისტემა და მისი ცენტრალიზაციის ხარისხი. მაგალითად, კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობა

შესაძლოა უფრო მოსალოდნელი იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც შიდა კონტროლის სისტემა დეცენტრალიზებულია;

- კომპონენტის აუდიტორთან მუშაობის წინა წლების გამოცდილება.

გ53. კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობა შესაძლებელია აუდიტის სხვადასხვა ეტაპზე, მაგალითად, შესაძლოა კომპონენტების აუდიტორებმა შეიმუშაონ ან ჩაატარონ:

- რისკის შეფასების პროცედურები; და
- პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.

გ54. კომპონენტის აუდიტორების მოსალოდნელი მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი დამოკიდებულია ჯგუფის აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებზე. ხშირად კომპონენტის აუდიტორები ჩართული იქნებიან აუდიტის ყველა ეტაპზე, თუმცა, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს კომპონენტის აუდიტორების ჩართვა მხოლოდ რომელიმე ეტაპზე. როდესაც ჯგუფის აუდიტორს გამიზნული არ აქვს კომპონენტის აუდიტორების ჩართვა რისკის შეფასების პროცედურებში, მას შეუძლია მაინც განიხილოს კომპონენტის აუდიტორებთან ერთად საკითხი იმის შესახებ, კომპონენტის საქმიანობაში ან შიდა კონტროლის სისტემაში მოხდა თუ არა ისეთი მნიშვნელოვანი ცვლილება, რომელსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებზე.

გ55. ასს 300[52] მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორი და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანი წევრები მონაწილეობდნენ აუდიტის დაგეგმვის პროცესში. როდესაც კომპონენტის აუდიტორები მონაწილეობენ, შესაძლებელია, რომ კომპონენტის აუდიტორებიდან ერთი ან რამდენიმე პირი გარიგების გუნდის წამყვანი წევრი იყოს და, ამგვარად, მონაწილეობდეს ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვის პროცესში. ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვის პროცესში კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობა ეყრდნობა მათ გამოცდილებას და წარსული ინფორმაციის ცოდნას და, მაშასადამე, ამაღლებს დაგეგმვის პროცესის ეფექტიანობასა და ქმედითობას. ჯგუფის გარიგების პარტნიორი პროფესიულ განსჯას მიმართავს იმის დასადგენად, რომელი კომპონენტის აუდიტორები უნდა ჩართოს აუდი-

52. ასს 300, მე-5 პუნქტი.

ტის დაგეგმვის პროცესში. ამ გადაწყვეტილებაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს კომპონენტის აუდიტორების მოსალოდნელი მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი რისკის შეფასებისა და დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავებასა და ჩატარებაში.

გ56. როგორც მითითებულია ხმსს 1-ში[53], შესაძლოა არსებობდეს სხვა გარემოებებიც, როდესაც გარიგებისთვის დაწესებული საზღაური საკმარისი არ არის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით და ამან შეიძლება შეზღუდოს ფირმის შესაძლებლობები, მოცემული გარიგება შეასრულოს პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. საზღაურის დონე, მათ შორის, მისი განაწილება კომპონენტების აუდიტორებზე და ის ფაქტი, რამდენად არის ის დაკავშირებული აუცილებელ რესურსებთან, შესაძლოა სპეციალურად განსახილველი საკითხი იყოს ჯგუფის აუდიტის გარიგებებში. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტში ფირმის ფინანსური და საოპერაციო პრიორიტეტები შესაძლოა ზღუდავდეს იმ კომპონენტების დადგენას, სადაც ჩატარდება აუდიტის სამუშაო, ასევე აუცილებელ რესურსებსაც, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობას. ასეთ ვითარებაში, ზემოაღნიშნული შეზღუდვები არ აუქმებს ჯგუფის გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას გარიგების დონეზე ხარისხის მიღწევაზე, არც ჯგუფის აუდიტორისთვის განკუთვნილ მოთხოვნებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებასთან დაკავშირებით, რომელსაც უნდა დაეყრდნოს ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება.

კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები

საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობა კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში (იხ. პუნქტები 23-24-ე)

გ57. იმის შესაფასებლად, ჯგუფის აუდიტორი შეძლებს თუ არა საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობის მიღებას კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია გაარკვიოს, კომპონენტის აუდიტორზე ვრცელდება თუ არა რაიმე ისეთი შეზღუდვა, რომელიც ხელს შეუშლის ჯგუფის აუდიტორთან

53. ხმსს 1. პუნქტი გ74.

კომუნიკაციაში, მათ შორის, რომელიც ეხება აუდიტის დოკუმენტაციის გაცნობას ჯგუფის აუდიტორისთვის. ჯგუფის აუდიტორს ასევე შეუძლია ინფორმაციის მოპოვება იმის შესახებ, სხვადასხვა იურისდიქციაში მდებარე კომპონენტებთან დაკავშირებული აუდიტის მტკიცებულებები სხვადასხვა ენაზე იარსებებს თუ არა და დასჭირდება თუ არა მათი გადათარგმნა იმისათვის, რომ გამოიყენოს.

გ58. თუ კომპონენტის აუდიტორს არ შეუძლია ჯგუფის აუდიტორთან თანამშრომლობა, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს:

- მოსთხოვოს კომპონენტის აუდიტორს მიზეზების ახსნა;
- სათანადო ზომები მიიღოს ამ საკითხთან დაკავშირებით, მათ შორის, შეცვალოს მოთხოვნილი ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი. მეორე მხრივ, 27-ე პუნქტის შესაბამისად ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმ სამუშაოს შესახებ, რომელიც კომპონენტთან მიმართებით შესრულდა კომპონენტის აუდიტორის მონაწილეობის გარეშე.

გ59. როდესაც კომპონენტთან მიმართებით სამუშაო სრულდება ჯგუფის აუდიტის გარიგების მიზნებისთვის, კომპონენტის აუდიტორზე ვრცელდება ის ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულიც, რომლებიც შესაფერისია ჯგუფის აუდიტის გარიგებისთვის. ამგვარი მოთხოვნები შესაძლოა განსხვავდებოდეს ან უფრო მეტი იყოს იმ მოთხოვნებზე, რომლებიც კომპონენტის აუდიტორს ეხება იმ შემთხვევაში, როდესაც თავის იურისდიქციაში ატარებს ჯგუფში შემავალი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად, ან სხვა მიზეზების გამო.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული

გ60. როდესაც ჯგუფის აუდიტორი კომპონენტის აუდიტორებს ინფორმაციას აწვდის სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესახებ, მას შეუძლია განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, ესაჭიროება თუ არა კომპონენტის აუდიტორებს დამატებითი ინფორმაცია ან სწავლება (ტრენინგის ჩატარება) ჯგუფის აუდიტის გარიგებისთვის ესაფერისი ეთიკური მოთხოვნების დებულებებთან დაკავშირებით.

გარიგების რესურსები (იხ. 26-ე პუნქტი)

გ61. ასს 220 (გადასინჯული)[54] მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორმა დაადგინოს, გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომია თუ არა საკმარისი და ადეკვატური რესურსები გარიგების დროულად შესასრულებლად. როდესაც საკმარისი ან ადეკვატური რესურსები ხელმისაწვდომი არ არის იმისთვის, რომ კომპონენტის აუდიტორმა სამუშაო შეასრულოს, ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შეუძლია, საკითხი განიხილოს კომპონენტის აუდიტორთან, ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან ან ჯგუფის აუდიტორის ფირმასთან ერთად და შემდგომში კომპონენტის აუდიტორს ან ჯგუფის აუდიტორის ფირმას მოსთხოვოს საკმარისი და ადეკვატური რესურსებით უზრუნველყოფა.

კომპონენტების აუდიტორების კომპეტენცია და შესაძლებლობები

გ62. ასს 220 (გადასინჯული)[55] მოიცავს მითითებებს ისეთი საკითხების შესახებ, რომლის გათვალისწინებაც გარიგების პარტნიორს შეუძლია გარიგების გუნდის კომპეტენციისა და შესაძლებლობების განსაზღვრისას. ეს გადაწყვეტილება განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ჯგუფის აუდიტში, როდესაც გარიგების გუნდი მოიცავს კომპონენტის აუდიტორებსაც. ასს 220-ში (გადასინჯული)[56] მითითებულია, რომ ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები ფირმას ან გარიგების პარტნიორს შესაძლოა ფირმის პერსონალისთვის დადგენილი პოლიტიკისა და პროცედურებისგან განსხვავებული ზომების გატარებას ავალდებულებდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც არკვევენ, სხვა ფირმიდან მოწვეულ კომპონენტის აუდიტორს აქვს თუ არა აუდიტის გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები.

გ63. პროფესიული განსჯის საგანია იმის დადგენა, კომპონენტების აუდიტორებს აქვთ თუ არა სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები და ამ გადაწყვეტილებაზე გავლენას ახდენს ჯგუფის აუდიტის გარიგების ხასიათი და გარემოებები. თავის მხრივ, ეს გადაწყვეტილება გავლენას ახდენს ჯგუფის გარიგების პარტნიორის მიერ კომპონენტის აუდიტორებზე განსახორციელებელი ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათზე, ვადებსა და მასშტაბზე.

54. ასს 220(გადასინჯული), 25-ე პუნქტი.

55. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი გ71.

56. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი გ24.

გ64. იმის დასადგენად, კომპონენტის აუდიტორებს აქვთ თუ არა სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, რაც აუცილებელია კომპონენტთან მიმართებით დავალებული აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად, ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა:

- კომპონენტის აუდიტორთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილება ან კომპონენტის აუდიტორის ცოდნა;
- კომპონენტის აუდიტორის სპეციალიზებული უნარები (მაგალითად, დარგის სპეციფიკის ცოდნა);
- რამდენად ვრცელდება ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორზე ხარისხის მართვის საერთო სისტემა, მაგალითად:
  - ჯგუფის აუდიტორი და კომპონენტის აუდიტორი სამუშაოს შესასრულებლად იყენებენ თუ არა საერთო რესურსებს (მაგალითად, აუდიტის მეთოდოლოგიას ან სტ გამოყენებით პროგრამებს);
  - ჯგუფის აუდიტორი და კომპონენტის აუდიტორი იყენებენ თუ არა საერთო პოლიტიკას და პროცედურებს, რომლებიც გავლენას ახდენს გარიგების შესრულებაზე (მაგალითად, სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა ან მიმოხილვა, ან კონსულტაციები);
  - ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორზე ვრცელდება თუ არა მონიტორინგის საერთო ღონისძიებები;
  - აქვთ თუ არა კიდევ სხვა რაიმე საერთო, მათ შორის, საერთო მმართველობა ან კულტურული გარემო;
- ერთგვაროვნება ან მსგავსება:
  - კანონების ან სხვა ნორმატიული აქტების, ან სამართლებრივი სისტემის;
  - ენის და კულტურის;
  - განათლებისა და სწავლების;
  - პროფესიული ზედამხედველობის, დისციპლინისა და გარე ხარისხის რწმუნების; ან
  - პროფესიული ორგანიზაციებისა და სტანდარტების.
- კომპონენტის აუდიტორის შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან და სხვა წამყვან პერსონალთან,

მაგალითად, შიდა აუდიტორებთან ურთიერთქმედების შედეგად.

გ65. კომპონენტის აუდიტორის კომპეტენციისა და შესაძლებლობების დასადგენად შესაძლებელია მაგალითად, შემდეგი პროცედურების გამოყენება:

- ჯგუფის აუდიტორის ფირმის მიერ ჯგუფის აუდიტორისთვის მიწოდებული ინფორმაციის შეფასება, მათ შორის:
  - ინფორმაციის, რომელსაც ფირმა უწყვეტ რეჟიმში აწვდის ჯგუფის აუდიტორს მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შესახებ ისეთ ვითარებაში, როდესაც ჯგუფის აუდიტორი და კომპონენტის აუდიტორი ერთი და იმავე ფირმის წარმომადგენლები არიან;[57]
  - ქსელიდან მიღებული ინფორმაციის მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგების შესახებ, რომელიც ქსელმა ჩაატარა ქსელის ყველა ფირმაში;[58]
  - ინფორმაციის, რომელიც მოპოვებულია იმ პროფესიული ორგანიზაციიდან (ორგანიზაციებიდან), რომლის წევრიც არის კომპონენტის აუდიტორი, ან იმ ორგანოდან, რომლის მიერაც ლიცენზირებულია კომპონენტის აუდიტორი, ან სხვა მესამე მხარეებიდან.
- არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების განხილვა კომპონენტის აუდიტორთან;
- კომპონენტის აუდიტორისთვის იმის მოთხოვნა, რომ წერილობით დაადასტუროს 25-ე პუნქტში მითითებული საკითხების ცოდნა;
- კომპონენტის აუდიტორის კომპეტენციისა და შესაძლებლობების განხილვა ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმაში იმ კოლეგებთან, რომლებიც უშუალოდ კომპონენტის აუდიტორთან ერთად მუშაობდნენ;
- გამოქვეყნებული გარე ინსპექტირების ანგარიშების მოპოვება.

გ66. ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმა და კომპონენტის აუდიტორი შესაძლოა ერთი და იმავე ქსელის წევრები იყვნენ და მათზე ქსელის საერთო მოთხოვნები ვრცელდებოდეს, ან ქსელის საერთო მომსახურებას იყენებდნენ.[59] როდესაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორი

57. ხმსს 1, 47-ე პუნქტი.
58. ხმსს 1, პუნქტი 51(ბ).
59. ხმსს 1, პუნქტები გ19, გ175.

ადგენს, კომპონენტის აუდიტორებს აქვთ თუ არა სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები ჯგუფის აუდიტის გარიგების მიზნებისთვის სამუშაოს შესასრულებლად, მას შეუძლია დაეყრდნოს ქსელის ამგვარ მოთხოვნებს, მაგალითად, რომლებიც ეხება პროფესიულ სწავლებას ან კადრების დაქირავებას, ან აუდიტის მეთოდოლოგიისა და მათი დანერგვის შესაბამისი ინსტრუმენტების გამოყენებას. ხმსს 1-ის[60] შესაბამისად ფირმაა პასუხისმგებელი თავისი ხარისხის მართვის სისტემის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე და მას შესაძლოა დასჭირდეს ქსელის მოთხოვნების ან მომსახურებების ადაპტირება ან შევსება, რათა შესაფერისი გახდეს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში გამოყენების მიზნებისთვის.

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება

გ67. ასს 220 (გადასინჯული)[61] მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორმა დაადგინოს, გარიგების გუნდის წევრებსა და აუდიტორის გარე ექსპერტებს, რომლებიც არ არიან გარიგების გუნდის წევრები, ერთობლივად აქვს თუ არა სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის, საკმარისი დრო აუდიტის კონკრეტული გარიგების შესასრულებლად. თუ კომპონენტის აუდიტორი აუდიტორის ექსპერტს იყენებს, ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შესაძლოა დასჭირდეს ინფორმაციის მოპოვება კომპონენტის აუდიტორისგან. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია კომპონენტის აუდიტორთან ერთად განიხილოს, რა შეფასება მისცა კომპონენტის აუდიტორმა აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენციასა და შესაძლებლობებს.

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ68. როდესაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორი ადგენს, გარიგების გუნდს აქვს თუ არა სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მას შეუძლია მაგალითად, კომპონენტის აუდიტორის ცოდნისა და გამოცდილების გათვალისწინება ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენების სფეროში. მაგალითად, როგორც აღწერილია ასს 220 (გადასინჯული),[62] როდესაც ჯგუფის აუდიტორი კომპონენტის აუდიტორებისგან მოითხოვს ამა თუ იმ ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებას აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია კომპონენტის აუდიტორს აცნობოს, რომ ამგვარი ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება

60. ხმსს 1, პუნქტები 48-49-ე.

61. ასს 220 (გადასინჯული), 26-ე პუნქტი.

62. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი გ65.

უნდა განხორციელდეს ჯგუფის აუდიტორის ინსტრუქციების შესაბამისად.

კომპონენტის აუდიტორის შესახებ ჯგუფის აუდიტორის მიერ მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენება (იხ. 27-ე პუნქტი)

გ69. ასს 220 (გადასინჯული)[63] მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორმა აიღოს პასუხისმგებლობა იმის უზრუნველყოფაზე, რომ გარიგების გუნდის სხვა წევრები კარგად იყვნენ გათვითცნობიერებულები სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში, რომლებიც გამოიყენება აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების, ასევე ფირმის შესაბამისი პოლიტიკისა და პროცედურების გათვალისწინებით. ეს მოიცავს ისეთ გარემოებებთან დაკავშირებულ ფირმის პოლიტიკას ან პროცედურებს, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დარღვევა, ასევე იმ პოლიტიკას ან პროცედურებს, რომლებიც გარიგების გუნდის წევრების პასუხისმგებლობას ეხება ისეთ სიტუაციაში, როდესაც მათთვის ცნობილი ხდება დარღვევის შესახებ. გარდა ამისა, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა დაკავშირებული იყოს დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დარღვევასთან კომპონენტის აუდიტორების მიერ და ზომებს, რომლის გატარებაც ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია ასეთ ვითარებაში სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად. გარდა ამისა, სათანადო ეთიკური მოთხოვნებით, ან კანონმდებლობით შესაძლოა დადგენილი იყოს კონკრეტული ინფორმაცია, რომლის შესახებაც უნდა ეცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმ შემთხვევაში, როდესაც გამოვლინდება დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დარღვევა.[64]

გ70. თუ კომპონენტის აუდიტორმა დაარღვია სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული, რომლებიც ეხება ჯგუფის აუდიტის გარიგებას და ეს დარღვევა დამაკმაყოფილებლად არ მოგვარდა სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დებულებების შესაბამისად, ჯგუფის აუდიტორი ვერ გამოიყენებს ამ კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს.

გ71. სერიოზული ისეთი პრობლემებია, რომლებიც, ჯგუფის აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ვერ მოგვარდება. შესაძლოა ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა შეძლოს შედარებით ნაკლებად სერიოზული პრობლემების მოგვარება, რომლებიც ეხება კომპონენტის აუდიტო-

63. ასს 220 (გადასინჯული), მე-17 პუნქტი.

64. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტი გ31.

რის პროფესიულ კომპეტენციას (მაგალითად, ამა თუ იმ დარგისთვის შესაფერისი სპეციფიკური საკითხების არცოდნა), ან იმას, რომ კომპონენტის აუდიტორი არ საქმიანობს ისეთ გარემოში, სადაც აქტიურ ზედამხედველობას უწევენ აუდიტორებს, მაგალითად, იმით, რომ უზრუნველყოს ჯგუფის აუდიტორის უფრო აქტიური მონაწილეობა კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში ან უშუალოდ თვითონ ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით.

გარიგების შესრულება (იხ. 28-ე პუნქტი)

გ72. ასს 220-ის (გადასინჯული)[65] თანახმად, გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი და მიმოხილვა დაიგეგმა და განახორციელდა ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, ასევე კონკრეტული აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების და გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსების გათვალისწინებით. ჯგუფის აუდიტში ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის განხორციელების მიდგომა, საზოგადოდ, გულისხმობს ჯგუფის აუდიტორის ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების და ჯგუფის აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური რეაგირების ღონისძიებების ერთობლივ გამოყენებას.

გ73. ჯგუფის აუდიტში, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების გუნდის შემადგენლობაში არიან სხვადასხვა ადგილას მდებარე დიდი რაოდენობის კომპონენტების აუდიტორები, ჯგუფის გარიგების პარტნიორს უფლება აქვს, გარიგების გუნდის სხვა წევრებს დაავალოს გარკვეული პროცედურების, ამოცანებისა და ქმედებების განსაზღვრა ან შესრულება, რაც მას დაეხმარება კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათთან, ვადებსა და მასშტაბთან დაკავშირებული თავისი პასუხისმგებლობის შესრულებაში (იხ. ასევე მე-11 პუნქტი).

გ74. თუ კომპონენტის აუდიტორები არ არიან ჯგუფის აუდიტორის ფირმის წარმომადგენლები, შესაძლოა გარიგების გუნდის ამ წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის ხასიათთან, ვადებსა და

65. ასს 220 (გადასინჯული), 30-ე პუნქტი.

მასშტაბთან და მათი სამუშაოს მიმოხილვასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები განსხვავებული იყოს ან განსხვავებული ზომების გატარებას ითვალისწინებდეს, შესაბამისად. კერძოდ, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა მოითხოვდეს, რომ ფირმამ ან ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა ამგვარი წევრების მიმართ გარიგების გუნდის იმ წევრებისთვის დადგენილი ზომებისაგან განსხვავებულ ზომებს მიმართოს, რომლებიც ფირმის ან ქსელის წარმომადგენლები არიან (მაგალითად, კომპონენტის აუდიტორებთან კომუნიკაციის ფორმასთან, შინაარსთან და ვადებთან, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორებისთვის განკუთვნილ ჯგუფის აუდიტორის ინსტრუქციების გამოყენებასთან დაკავშირებით). ასს 220-ში (გადასინჯული) განხილულია იმ ქმედებების მაგალითები, რომლის გამოყენება შესაძლოა საჭირო გახდეს ასეთ ვითარებაში.[66]

გ75. კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის განსაზღვრა შესაძლებელია კონკრეტული გარიგების ხასიათისა და გარემოებების საფუძველზე, მაგალითად, შემდეგი საკითხების გათვალისწინებით:

- არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები. მაგალითად, თუ ჯგუფის აუდიტორმა გამოავლინა კომპონენტი, რომელთანაც მნიშვნელოვანი რისკია დაკავშირებული, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს ამ კომპონენტის აუდიტორის ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის მასშტაბის გაფართოება და კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის უფრო დეტალური მიმოხილვის ჩატარება;

- კომპონენტების იმ აუდიტორების კომპეტენცია და შესაძლებლობები, რომლებიც აუდიტის სამუშაოს ასრულებენ. მაგალითად, თუ ჯგუფის აუდიტორს არ აქვს ამა თუ იმ კომპონენტის აუდიტორთან მუშაობის წინა წლების გამოცდილება, ჯგუფის აუდიტორმა შესაძლოა მას უფრო დეტალური ინსტრუქციები მისცეს, გაზარდოს კომპონენტის აუდიტორთან ჩასატარებელი განხილვების ან სხვა ურთიერთქმედებების სიხშირე, ან უფრო გამოცდილი პირები დანიშნოს კომპონენტის აუდიტორზე ზედამხედველობის განსახორციელებლად სამუშაოს შესრულების პროცესში;

66. ასს 220(გადასინჯული), პუნქტები გ24-გ25.

- გარიგების გუნდის წევრების ადგილმდებარეობა, მათ შორის, რამდენად ბევრ ადგილას არიან ისინი გაფანტულები, მათ შორის, როდესაც მომსახურების ცენტრები გამოიყენება;

- კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციასთან წვდომა. მაგალითად, როდესაც კანონმდებლობა კომპონენტის აუდიტორს უკრძალავს აუდიტის დოკუმენტაციის გადაცემას სხვა იურისდიქციაში, შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის ჩატარება შეძლოს კომპონენტის აუდიტორთან ადგილზე, ან დისტანციურად ტექნოლოგიების გამოყენებით, თუ ამის გაკეთება არ იკრძალება კანონმდებლობით (იხ. ასევე პუნქტები გ179-გ180).

გ76. ჯგუფის გარიგების პარტნიორს პასუხისმგებლობის აღება კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობაზე და მათი სამუშაოს მიმოხილვაზე სხვადასხვა გზით შეუძლია, მაგალითად:

- კომპონენტის აუდიტორებისთვის ინფორმაციის მიწოდება ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას, მათ შორის, წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი ინფორმაციის;

- შეხვედრების მოწყობა ან ტელეფონით გასაუბრება კომპონენტის აუდიტორებთან, გამოვლენილი და შეფასებული რისკების, სხვა საკითხების, პრობლემებისა და დასკვნების განსახილველად;

- კომპონენტის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის ჩატარება პირადად ან დისტანციურად, როდესაც ეს ნებადართულია კანონმდებლობით;

- მონაწილეობის მიღება კომპონენტის აუდიტორებისა და კომპონენტის ხელმძღვანელობის საბოლოო/შემაჯამებელ ან სხვა ძირითად სხდომებში.

გ77. ასს 220-ის (გადასინჯული)[67] გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორს ევალება აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა ნებისმიერ მიზანშეწონილ დროს აუდიტის გარიგების მიმდინარეობისას, მათ შორის, ჯგუფისთვის შესაფერისი აუდიტის დოკუმენტაციის, რომელიც დაკავშირებულია:

- მნიშვნელოვან საკითხებთან;

- მნიშვნელოვან განსჯასთან, მათ შორის, რომელიც დაკავშირებულია გარიგების შესრულების პროცესში გამოვლენილ

67. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტები 31-ე, გ92-გ93.

რთულ ან სადავო საკითხებთან და გამოტანილ დასკვნებთან; და

- სხვა საკითხებთან, რომლებიც, გარიგების პარტნიორის პროფესიული შეფასებით, შესაფერისია გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობისთვის.

ამგვარი აუდიტის დოკუმენტაციის, მათ შორის, შესაფერისი კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვას ჯგუფის გარიგების პარტნიორი ხშირად ატარებს ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას (იხ. ასევე პუნქტი გ148).

კომუნიკაცია კომპონენტის აუდიტორებთან (იხ. 29-ე პუნქტი)

გ78. ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის გამჭვირვალე და დროული კომუნიკაცია თავიანთი პასუხისმგებლობების შესახებ, ასევე კომპონენტის აუდიტორებისთვის ხელმძღვანელობის გაწევასთან დაკავშირებით მათი სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის და ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც, სავარაუდოდ, უნდა ეცნობოს ჯგუფის აუდიტორს, ხელს უწყობს ქმედით ორმხრივ კომუნიკაციას. ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორს შორის ქმედითი ორმხრივი კომუნიკაცია ასევე ხელს უწყობს კომპონენტის აუდიტორების შესახებ გარკვეული მოლოდინების შექმნას და ჯგუფის აუდიტორს უადვილებს მათზე ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის განხორციელებას და მათი სამუშაოს მიმოხილვას. გარდა ამისა, ამგვარი კომუნიკაცია ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შესაძლებლობას აძლევს, აამაღლოს კომპონენტის აუდიტორების ცნობიერება პროფესიული სკეპტიციზმის აუცილებლობის შესახებ ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის სამუშაოს შესრულებისას.

გ79. ზემოაღნიშნულ ორმხრივ კომუნიკაციას შესაძლოა სხვა ფაქტორებმაც შეუწყოს ხელი. ეს ფაქტორებია:

- კომპონენტის აუდიტორისთვის მიცემული ინსტრუქციების სიცხადე, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც კომპონენტის აუდიტორი სხვა ფირმის წარმომადგენელია და შესაძლოა მისთვის ცნობილი არ იყოს ჯგუფის აუდიტორის ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები;

- ურთიერთგაგების მიღწევა იმის თაობაზე, რომ კომპონენტის აუდიტორს შეუძლია მოთხოვნილი შესასრულებელი სამუშაოს განხილვა კომპონენტის შესახებ თავისი ცოდნისა და მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე;

- ურთიერთგაგების მიღწევა შესაფერის საკითხებსა და მოსალოდნელ ქმედებებზე, რომლის აუცილებლობა გამოვლინდება კომუნიკაციის პროცესიდან;
- კომუნიკაციის ფორმა. მაგალითად, ისეთი საკითხების განხილვა, რომელზეც ყურადღების დროულად გამახვილებაა აუცილებელი, შესაძლოა უფრო მიზანშეწონილი იყოს სხდომაზე და არა ელფოსტის მეშვეობით;
- ურთიერთგაგების მიღწევა ჯგუფის აუდიტორისა და კომპონენტის აუდიტორების იმ წარმომადგენელს (წარმომადგენლებს) შორის, რომელსაც (რომლებსაც) ევალება(თ) კონკრეტულ საკითხებთან დაკავშირებით კომუნიკაციის პროცესის მართვა;
- პროცესი, რომელიც კომპონენტის აუდიტორს გარკვეული ქმედებების განხორციელებისა და ანგარიშის ჩაბარების საშუალებას აძლევს იმ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლის შესახებაც აცნობა ჯგუფის აუდიტორმა.

გ80. ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის კომუნიკაცია დამოკიდებულია ჯგუფის აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებზე, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის ხასიათსა და მასშტაბზე, ასევე იმაზე, ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებზე რამდენად ვრცელდება ხარისხის მართვის საერთო სისტემები, ან ქსელის საერთო მოთხოვნები, ან ქსელის საერთო მომსახურება.

კომუნიკაციის ფორმა

გ81. ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორს შორის კომუნიკაციის ფორმა შესაძლოა განსხვავებული იყოს ისეთი ფაქტორების გამო, როგორიც არის, მაგალითად, აუდიტის სამუშაო, რომლის შესრულებაც მოსთხოვეს კომპონენტის აუდიტორებს, ასევე ინფორმაციის გაცვლის შესაძლებლობები რა დონეზე არის ინტეგრირებული ჯგუფის აუდიტში გამოყენებულ აუდიტის ინსტრუმენტებში.

გ82. კომუნიკაციის ფორმაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ასევე შემდეგი ფაქტორები:

- საკითხის მნიშვნელობა, სირთულე ან გადაუდებლობა;
- ამ საკითხის შესახებ ეცნობა თუ არა, ან მოსალოდნელია თუ არა, რომ ეცნობება ჯგუფის ხელმძღვანელობასა და ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

გ83. აუცილებელი არ არის, რომ ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის კომუნიკაცია წერილობით განხორციელდეს.

თუმცა, კომპონენტის აუდიტორებთან ჯგუფის აუდიტორის ზეპირი კომუნიკაცია შესაძლოა შეივსოს წერილობითი ინფორმაციით, როგორიც არის, მაგალითად, ჩასატარებელ სამუშაოსთან დაკავშირებული ინსტრუქციების ნაკრები, როდესაც ჯგუფის აუდიტორს სურს გარკვეულ საკითხებზე განსაკუთრებული ყურადღების გამახვილება ან ურთიერთგაგების მიღწევა. გარდა ამისა, ჯგუფის აუდიტორი შესაძლოა კომპონენტის აუდიტორს შეხვდეს მნიშვნელოვანი საკითხების ან კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის გარკვეული ნაწილების განსახილველად.

გ84. 45-ე პუნქტის თანახმად, ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს ინფორმაციის მიწოდება ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული ჯგუფის აუდიტორის დასკვნებისთვის შესაფერისი საკითხების შესახებ. როგორც ახსნილია გ146 პუნქტში, კომპონენტის აუდიტორის ინფორმაციის ფორმასა და შინაარსზე გავლენას ახდენს იმ სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა, რომლის შესრულებაც მოსთხოვეს კომპონენტის აუდიტორს.

გ85. წინამდებარე სტანდარტით და სხვა ასს-ებით დოკუმენტაციისთვის დადგენილი მოთხოვნები გამოიყენება ნებისმიერ შემთხვევაში, კომუნიკაციის ფორმის მიუხედავად.

კომუნიკაციის დრო

გ86. კომუნიკაციისთვის შესაფერისი დრო სხვადასხვანაირი იქნება გარიგების გარემოებების მიხედვით. კომუნიკაციისთვის შესაფერის გარემოებებს შეიძლება მიეკუთვნოს მაგალითად, კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესასრულებელი სამუშაოს ხასიათი, ვადები და მოცულობა და მოსალოდნელი ქმედებები. მაგალითად, დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხების ინფორმირება შესაძლოა ხშირად ხორციელდებოდეს აუდიტის გარიგების ადრეულ ეტაპზე, ხოლო ჯგუფის პირველი აუდიტის შემთხვევაში შესაძლოა განხორციელდეს გარიგების პირობების შეთანხმების ფარგლებში.

კანონმდებლობის დარღვევა (იხ. 25-ე და 29-ე პუნქტები)

გ87. ასს 250-ის (გადასინჯული)[68] გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის შესაძლოა ცნობილი გახდეს ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის ან საეჭვო დარღვევის შემთხვევების

68. ასს 250 (გადასინჯული), *„კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“*.

შესახებ. ასეთ ვითარებაში ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შესაძლოა სათანადო ეთიკური მოთხოვნები ან კანონმდებლობა ავალდებულებდეს ამ საკითხის შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას კომპონენტის აუდიტორისთვის.[69] ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ვალდებულება, დარღვევის ან საეჭვო დარღვევის შესახებ ინფორმაციის მიწოდების შესახებ შესაძლოა გავრცელდეს იმ სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორებზეც, რომლისთვისაც აუდიტის ჩატარება მოითხოვება კანონმდებლობით, მარეგულირებელი ნორმებით, ან სხვა მიზეზების გამო, მაგრამ რომლის მიმართ არანაირი აუდიტის სამუშაო არ სრულდება ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ

გ88. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[70] მოიცავს მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს, რომლებიც ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნას. წინამდებარე სტანდარტის მე-2 დანართში მოცემულია შიდა კონტროლთან დაკავშირებული ისეთი საკითხების მაგალითები, რომლებიც ხელს შეუწყობს შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლას ჯგუფის გარემოს კონტექსტში და შემდეგ უფრო დეტალურად არის განხილული, როგორ უნდა გამოიყენონ ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშების აუდიტში.

გ89. ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ჯგუფის შიდა კონტროლის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა შესაძლებელია:

- ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან სხვა შესაფერის პირებთან კომუნიკაციის მეშვეობით სუბიექტის ფარგლებში, მათ შორის, შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლებთან (თუ ასეთი განყოფილება არსებობს) და იმ პირებთან, რომელთათვისაც ცნობილია ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემა, სააღრიცხვო პოლიტიკა და

69. იხ. მაგალითად, *ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის* (ბესსს-ის კოდექსის) მ 360.17 და მ 360.18 პუნქტები.

70. ასს 315 (გადასინჯული 20219 წელს), პუნქტები 19-27-ე, გ59-გ183.

მეთოდები და კონსოლიდაციის პროცესი;

- კომპონენტის აუდიტორებთან კომუნიკაციის შედეგად; ან
- იმ აუდიტორებთან კომუნიკაციით, რომლებიც ატარებენ ჯგუფში შემავალი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად, ან სხვა მიზეზების გამო.

გ90. ჯგუფის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა, არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკის შეფასება შესაძლოა სხვადასხვა გზით განხორციელდეს, იმისდა მიხედვით, აუდიტის რომელ მეთოდებსა და მეთოდოლოგიას ენიჭება უპირატესობა და, ამასთან, შესაძლოა სხვადასხვაგვარად გამოისახოს. შესაბამისად, როდესაც კომპონენტის აუდიტორები მონაწილეობენ რისკის შეფასების პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაში, ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს კომპონენტის აუდიტორებისთვის ინფორმაციის მიწოდება პრიორიტეტული მიდგომის შესახებ ან ინსტრუქციების მიცემა.

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის (იხ. 30-ე პუნქტი)

გ91. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[71] გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორსა და გარიგების გუნდის სხვა წამყვან წევრებს მოეთხოვებათ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენებასთან დაკავშირებული საკითხებისა და არსებითი უზუსტობის მიმართ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობის საკითხის განხილვა. ჯგუფის გარიგების პარტნიორის გადაწყვეტილებაზე, გარიგების გუნდის რომელი წევრები მიიღებენ მონაწილეობას ამ განხილვაში და რა საკითხებს განიხილავენ, გავლენას ახდენს ისეთი საკითხები, როგორიც არის საწყისი მოლოდინი არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ და წინასწარი მოლოდინი იმის თაობაზე, კომპონენტის აუდიტორები მიიღებენ თუ არა მონაწილეობას ჯგუფის აუდიტში.

გ92. ამგვარი განხილვა ქმნის იმის შესაძლებლობას, რომ:

- ერთმანეთს გაუზიარონ კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესახებ ცნობილი ინფორმაცია, მათ შორის, რომელი კომპონენტების საქმიანობა არის ცენტრალიზებული;
- გაცვალონ ინფორმაცია კომპონენტების ან ჯგუფის ბიზნესრისკების შესახებ და ასევე იმის თაობაზე, როგორ შეუძლია თანდაყოლილ რისკფაქტორებს გავლენის მოხდენა ოპერაციების

71. ასს 315 (გადასინჯული 20219 წელს), მე-17 პუნქტი.

კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის უზუსტობისკენ მიდრეკილებაზე;

- ერთმანეთს გაუზიარონ იდეები იმის თაობაზე, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება როგორ და სად შეიძლება იყოს მგრძნობიარე თაღლითობით და შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ. ასს 240[72] მოითხოვს, რომ გარიგების გუნდმა განხილვის დროს განსაკუთრებული ყურადღება გაამახვილოს იმაზე, ფინანსური ანგარიშგება როგორ და სად შეიძლება იყოს მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, მათ შორის, როგორ შეიძლება თაღლითობის ჩადენა;
- გამოავლინონ ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობის ისეთი პოლიტიკა, რომელიც შეიძლება მიკერძოებული იყოს ან შემუშავებული იყოს შემოსავლების მართვისთვის, რამაც შესაძლოა გამოიწვიოს თაღლითური ფინანსური ანგარიშგების შედგენა;
- განიხილონ ცნობილი გარე და შიდა ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს ჯგუფზე და შესაძლოა გამოიწვიოს ჯგუფის ხელმძღვანელობის, კომპონენტის ხელმძღვანელობის ან სხვა პირებისთვის თაღლითობის ჩადენის მოტივაციის შექმნა ან ზეწოლა, შექმნან თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა, ან მიანიშნებდნენ ისეთ კულტურის ან გარემოს არსებობაზე, რომელიც ჯგუფის ხელმძღვანელობას, კომპონენტის ხელმძღვანელობას ან სხვებს თაღლითობის ჩადენის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობას მისცემს;
- განიხილონ რისკი იმისა, რომ ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობამ შესაძლოა უგულებელყოს კონტროლი;
- განიხილონ გამოვლენილი თაღლითობა ან ინფორმაცია, რომელიც მიანიშნებს, რომ ადგილი აქვს თაღლითობას;
- გამოავლინონ კომპონენტებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები, სადაც შესაძლოა დაბრკოლებები შეექმნას პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებას;
- განიხილონ, ერთგვაროვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენება თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად, ხოლო თუ ასე არ არის, როგორ ხდება სააღრიცხვო პოლიტიკებში

72. ასს 240, მე-16 პუნქტი.

განსხვავებების გამოვლენა და მათი კორექტირება (როდესაც ამის გაკეთება მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით);

- ერთმანეთს გაუზიარონ ამა თუ იმ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ ცნობილი ისეთი ინფორმაცია, რომლის გამოყენება შესაძლებელია უფრო ფართოდ, ზოგიერთ ან ყველა სხვა კომპონენტთან მიმართებით;
- ერთმანეთს გაუზიარონ ინფორმაცია, რომელიც შესაძლოა მიანიშნებდეს ეროვნული კანონმდებლობის დარღვევაზე, როგორიც არის ქრთამის გადახდა და შიდა გადაცემის ფასების დადგენის არასათანადო მეთოდები;
- განიხილონ ჯგუფის ხელმძღვანელობის, კომპონენტის ხელმძღვანელობის ან გარიგების გუნდის მიერ გამოვლენილი ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს ჯგუფის ფუნქციონირებადობის უნარზე;
- განიხილონ ჯგუფის ხელმძღვანელობის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ გამოვლენილი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები ან ოპერაციები, ასევე სხვა დაკავშირებული მხარეები, რომლის შესახებაც ცნობილია გარიგების გუნდისთვის.

ჯგუფი და მისი გარემო (იხ. პუნქტი 30(ა))

გ93. ჯგუფის ორგანიზაციული სტრუქტურისა და მისი ბიზნესმოდელის შესწავლამ შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს საშუალება მისცეს, ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიც არის, მაგალითად:

- ჯგუფის სტრუქტურის სირთულე. ჯგუფის სტრუქტურა შესაძლოა გაცილებით რთული იყოს, ვიდრე ერთი სუბიექტის, ვინაიდან შესაძლოა ჯგუფს რამდენიმე შვილობილი საწარმო, ქვედანაყოფი ან სხვა ბიზნესერთეული ჰქონდეს, მათ შორის, მრავალ ადგილას. ასევე, ჯგუფის იურიდიული სტრუქტურა შესაძლოა განსხვავდებოდეს მისი საოპერაციო სტრუქტურისგან, მაგალითად, საგადასახადო მიზნებისთვის. რთული სტრუქტურა ხშირად ისეთ ფაქტორებს წარმოშობს, რომელმაც შესაძლოა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის მიმართ მგრძნობელობის გაზრდა, მაგალითად, გუდვილი, ერთობლივი საწარმოები ან სპეციალური დანიშნულების სუბიექტები სათანადოდ აღირიცხება თუ არა და განმარტებით შენიშვნებში

გამჟღავნებულია თუ არა ადეკვატური ინფორმაცია;

- ჯგუფის საქმიანობის გეოგრაფიული ადგილმდებარეობა. თუ ჯგუფი საქმიანობას ახორციელებს მრავალ ადგილას, ამან შესაძლოა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის მიმართ მგრძნობელობის გაზრდა. მაგალითად, სხვადასხვა გეოგრაფიულ რეგიონთან შესაძლოა განსხვავებული ენა, კულტურა და ბიზნესის წარმართვის მიდგომები იყოს დაკავშირებული;
- ჯგუფის სტ გარემოს სტრუქტურა და სირთულე. ჯგუფის სტ გარემო ხშირად ისეთ ფაქტორებს წარმოშობს, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობების მიმართ მგრძნობელობის გაზრდა. მაგალითად, შესაძლოა ჯგუფს ჰქონდეს რთული სტ გარემო, რადგან რამდენიმე სტ სისტემას იყენებენ, რომლებიც ინტეგრირებული არ არის ერთმანეთთან იმის გამო, რომ ჯგუფში არსებობს ახლად შეძენილი ან შერწყმული სუბიექტები. ამგვარად, შესაძლოა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს სტ გარემოს უსაფრთხოების მექანიზმების სირთულის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა, მათ შორის, სტ გამოყენებითი პროგრამების, მონაცემთა ბაზებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების დაუცველობის/დაცულობის ხარისხის. გარდა ამისა, ჯგუფი სტ გარემოს გარკვეული ასპექტებისთვის შესაძლოა იყენებდეს ერთ ან რამდენიმე გარე მომსახურების პროვაიდერს;
- შესაფერისი მარეგულირებელი ფაქტორები, მათ შორის მარეგულირებელი გარემო. განსხვავებული კანონმდებლობის შედეგად შესაძლოა ისეთი ფაქტორები წარმოიშვას, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობების მიმართ მგრძნობელობის გაზრდა. ჯგუფს შესაძლოა ჰქონდეს ისეთი ოპერაციები, რომლებზეც ვრცელდება სხვადასხვა იურისდიქციის ძალიან რთული კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები, ან მის შემადგენლობაში შედიოდეს სხვადასხვა დარგის სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, რომელთა საქმიანობას განსხვავებული ტიპის კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები არეგულირებს;
- საკუთრება და ურთიერთკავშირი მესაკუთრეებსა და სხვა ადამიანებს ან სუბიექტებს, მათ შორის, დაკავშირებულ მხარეებს შორის. საკუთრებისა და ზემოაღნიშნული ურთიერთკავშირების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა შესაძლოა გაცილებით რთული იყოს ისეთ ჯგუფში, რომელიც მრავალი იურისდიქციის ფარგლებში საქმიანობს, ასევე იმ შემთხვევაში, როდესაც იცვლება

საკუთრება სუბიექტის დაფუძნების, შეძენის, გასხვისების ან ერთობლივი საწარმოს შექმნის გამო. ამ ფაქტორებმა შესაძლოა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობების მიმართ მგრძნობელობის გაზრდა.

გ94. იმის შესწავლა, რამდენად მსგავსია ჯგუფის ოპერაციები ან საქმიანობები, შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის მსგავსი რისკების გამოვლენაში ყველა კომპონენტში და სათანადო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრაში.

გ95. ჩვეულებრივ, ჯგუფის ხელმძღვანელობა აფასებს და განიხილავს სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური შედეგებს. ჯგუფის ხელმძღვანელობის გამოკითხვის შედეგად შესაძლოა გამოვლინდეს, რომ ჯგუფის ხელმძღვანელობა ჯგუფში შემავალი სუბიექტების და ბიზნესერთეულების ფინანსური შედეგების შეფასებისას ეყრდნობა გარკვეულ ძირითად მაჩვენებლებს. საქმიანობის შედეგების შეფასების მაჩვენებლების შესწავლამ შესაძლოა ხელი შეუწყოს:

- ისეთი სფეროების გამოვლენას, სადაც გაზრდილია არსებითი უზუსტობების წარმოქმნის მიმართ მგრძნობელობა (მაგალითად, კომპონენტის ხელმძღვანელობაზე ზეწოლის გამო იმასთან დაკავშირებით, რომ შეასრულოს საქმიანობის გარკვეული მაჩვენებლები); და
- ისეთი კონტროლის მექანიზმების გამოვლენას, რომლებიც დაკავშირებულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან.

ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემა

კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების ხასიათი და ხარისხი (იხ. პუნქტი 30(გ)(i))

გ96. შესაძლოა ჯგუფის ხელმძღვანელობას შემუშავებული ჰქონდეს კონტროლის ისეთი პროცედურები, რომლის ერთნაირად გამოყენება გამიზნულია ჯგუფში შემავალ ბევრ სუბიექტსა თუ ბიზნესერთეულში (ე.ი. საერთო კონტროლის პროცედურები). მაგალითად, ჯგუფის ხელმძღვანელობას შესაძლოა საერთო კონტროლის პროცედურა ჰქონდეს შემუშავებული მარაგის მართვისთვის, რომელიც მოქმედებს ერთი და იმავე სტ სისტემის მეშვეობით და დანერგილია ჯგუფში შემავალ ყველა სუბიექტსა და ბიზნესერთეულში. საერთო კონტროლის პროცედურები შესაძლოა არსებობდეს ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის ნებისმიერ კომპონენტში და ჯგუფში შესაძლოა დანერგილი იყოს სხვადასხვა დონეზე (მაგალითად, მთლიანად კონსოლიდირებული ჯგუფის დონეზე, ან

აგრეგირების სხვა დონეებზე ჯგუფის ფარგლებში). საერთო კონტროლის პროცედურები შესაძლოა იყოს პირდაპირი ან არაპირდაპირი. პირდაპირია ისეთი კონტროლის პროცედურა, რომელიც საკმარისად ზუსტია იმისთვის, რომ სათანადო რეაგირება მოახდინოს არსებითი უზუსტობის რისკებზე ცალკეული მტკიცების დონეზე. არაპირდაპირია კონტროლის ისეთი პროცედურები, რომლებიც ხელს უწყობს პირდაპირი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირებას.[73]

გ97. ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების შესწავლა მოიცავს ჯგუფის მასშტაბით ამ კომპონენტებში დანერგილი კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების შესწავლას. ჯგუფის მასშტაბით მოქმედი კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების შესწავლისას შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- ესა თუ ის კონტროლის პროცედურა ცენტრალიზებულია თუ არა და გამიზნულია თუ არა იმისთვის, რომ დანერგილი იყოს ზოგიერთ ან ყველა კომპონენტში (ე.ი. მოდიფიკაციის გარეშე);
- კონკრეტული კონტროლის პროცედურა დანერგილია თუ არა, ხოლო თუ დანერგილია, მასზე მონიტორინგს ყველა კომპონენტში მსგავსი პასუხისმგებლობისა და შესაძლებლობების მქონე პირები ახორციელებენ თუ არა (მონიტორინგის პროცესის არსებობის შემთხვევაში);
- თუ კონტროლის პროცედურა სტ გამოყენებითი პროგრამების ინფორმაციას იყენებს, ერთი და იგივეა თუ არა ყველა კომპონენტში ან ყველა ადგილას გამოყენებული ის სტ გამოყენებითი პროგრამები და სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომლებიც ინფორმაციას ქმნიან; ან
- თუ კონტროლის პროცედურა ავტომატიზებულია, ერთნაირად არის თუ არა იგი ინტეგრირებული თითოეულ სტ გამოყენებით პროგრამაში ყველა კომპონენტში.

გ98. ხშირად შესაძლოა განსჯა იყოს საჭირო იმის დასადგენად, კონტროლის პროცედურა არის თუ არა საერთო კონტროლის პროცედურა. მაგალითად, შესაძლოა ჯგუფის ხელმძღვანელობა მოითხოვდეს, რომ ყველა სუბიექტი და ბიზნესერთეული ყოველთვიურად ატარებდეს მომხმარებლების იმ ანგარიშების ხანდაზმულობის შეფასებას, რომლებიც შექმნილია ამა თუ იმ კონკრეტული სტ გამოყენებითი პროგრამების მიერ. თუ მომხმარებლების ანგარიშების

73. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ5.

ხანდაზმულობის ანალიტიკურ ანგარიშებს სხვადასხვა სტ გამოყენებითი პროგრამა ქმნის, ან სხვადასხვა სუბიექტსა თუ ბიზნესერთეულში დანერგილი სტ გამოყენებითი პროგრამები განსხვავებულია, შესაძლოა აუცილებელი გახდეს იმის განხილვა, შესაძლებელია თუ არა ამ კონტროლის პროცედურის მიჩნევა საერთო კონტროლის პროცედურად. განხილვის აუცილებლობა იმით არის განპირობებული, რომ სხვადასხვა სტ გამოყენებითი პროგრამის არსებობის გამო შესაძლოა განსხვავდებოდეს კონტროლის პროცედურების დიზაინი (მაგალითად, სტ გამოყენებითი პროგრამა ერთნაირად არის თუ არა კონფიგურირებული ყველა კომპონენტში და არსებობს თუ არა ქმედითი საერთო სტ კონტროლის პროცედურები სხვადასხვა სტ გამოყენებით პროგრამაში).

გ99. იმის დადგენა, ჯგუფის ფარგლებში რა დონეზე მუშაობს კონტროლის პროცედურები (მაგალითად, მთელი კონსოლიდირებული ჯგუფის დონეზე თუ ჯგუფის ფარგლებში აგრეგირების სხვა დონეებზე), ასევე კონტროლის პროცედურების ცენტრალიზაციისა და ერთგვაროვნების ხარისხის განსაზღვრა შესაძლოა მნიშვნელოვანი ფაქტორი იყოს ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად იმის თაობაზე, როგორ მუშავდება და კონტროლდება ინფორმაცია. გარკვეულ გარემოებებში შესაძლოა კონტროლის პროცედურები ცენტრალიზებულად სრულდებოდეს (მაგალითად, სრულდებოდეს მხოლოდ ერთ სუბიექტში ან ბიზნესერთეულში), მაგრამ შესაძლოა ყოვლისმომცველ გავლენას ახდენდეს სხვა სუბიექტებზე ან ბიზნესერთეულებზე (მაგალითად, საერთო მომსახურების ცენტრი, რომელიც ოპერაციებს ამუშავებს სხვა სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების სახელით ჯგუფის ფარგლებში). საერთო მომსახურების ცენტრში შესაძლოა ერთნაირად ხდებოდეს ჯგუფის ნებისმიერი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ოპერაციების დამუშავება და ერთნაირი კონტროლის პროცედურები იყოს დაკავშირებული ამ პროცესთან (მაგალითად, შესაძლოა ერთნაირი იყოს პროცესები, რისკები და კონტროლის პროცედურები, ოპერაციის წყაროს მიუხედავად). ასეთ შემთხვევაში, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს მოქმედი კონტროლის პროცედურების გამოვლენა და მათი დიზაინის შეფასება, ასევე იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა ისინი და, შესაბამის შემთხვევაში, მათი ფუნქციონირების

ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება იმგვარად, თითქოს ერთი გენერალური ერთობლიობა იყოს.

ცენტრალიზებული საქმიანობა (იხ. პუნქტი 30(გ)(i)_(ii))

გ100. ჯგუფის ხელმძღვანელობას შესაძლოა ცენტრალიზებული ჰქონდეს ზოგიერთი საქმიანობა, მაგალითად, საერთო ოპერაციების ან ფინანსური ინფორმაციის ამა თუ იმ კონკრეტული ნაკრებისთვის შესაძლოა ერთნაირად და ცენტრალიზებულად სრულდებოდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან ან ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებული ფუნქციები ბევრი სუბიექტის ან ბიზნეს-ერთეულისთვის (მაგალითად, როდესაც რეალიზაციის ოპერაციების ინიცირებას, ავტორიზაციას, დოკუმენტირებას, დამუშავებას, ან ანგარიშის წარდგენას ახორციელებს საერთო მომსახურების ცენტრი).

გ101. იმის შესწავლამ, ჯგუფის ცენტრალიზებული საქმიანობები რამდენად მიესადაგება ჯგუფის საერთო სტრუქტურასა და მისი საქმიანობის სპეციფიკას, შესაძლოა ხელი შეუწყოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას და ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის სათანადო ზომების განსაზღვრას. მაგალითად, საერთო მომსახურების ცენტრის კონტროლის პროცედურები შესაძლოა სხვა კონტროლის პროცედურებისგან დამოუკიდებლად ფუნქციონირებდეს, ან დამოკიდებული იყოს იმ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის კონტროლის პროცედურების მუშაობაზე, საიდანაც მიღებულია ფინანსური ინფორმაცია (მაგალითად, რეალიზაციის ოპერაციის ინიცირებას და ავტორიზაციას შესაძლოა ერთი სუბიექტი ან ბიზნესერთეული ახორციელებდეს, მაგრამ მათი დამუშავება საერთო მომსახურების ცენტრში ხდებოდეს).

გ102. ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს კომპონენტის აუდიტორები ჩართოს საერთო კონტროლის პროცედურების ან ცენტრალიზებულ საქმიანობასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებაში. ასეთ ვითარებაში მნიშვნელოვანია ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის ქმედითი თანამშრომლობა, ვინაიდან საერთო კონტროლის პროცედურების ან ცენტრალიზებულ საქმიანობასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების მეშვეობით მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები ხელს უწყობს ჯგუფის მასშტაბით ჩასატარებელი

ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრას.

ინფორმირება მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ, რომლებიც ხელს უწყობს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას (იხ. პუნქტი 30(გ)(iv))

გ103. ჯგუფის სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ან სხვა მიზნებისთვის შესაძლოა იყენებდნენ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთ საფუძვლებს, რომელიც განსხვავდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებისგან. ასეთ შემთხვევაში იმის გარკვევა, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის დადგენილი პროცესები რამდენად მიესადაგება ჯგუფის სააღრიცხვო პოლიტიკას და, შესაბამის შემთხვევაში, იმ საანგარიშგებო თარიღებს, რომლებიც განსხვავდება ჯგუფის საანგარიშგებო თარიღისგან, ჯგუფის აუდიტორს საშუალებას აძლევს, ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას იმის თაობაზე, როგორ ხორციელდება კორექტირებები, შეჯერებები და რეკლასიფიკაცია და ვინ აკეთებს ამას _ ჯგუფის ხელმძღვანელობა ცენტრალიზებულად თუ ესა თუ ის სუბიექტი ან ბიზნესერთეული.

ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულებისთვის განკუთვნილი ჯგუფის ხელმძღვანელობის ინსტრუქციები

გ104. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[74] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორს მოეთხოვება იმის შესწავლა, ჯგუფის ხელმძღვანელობა როგორ აწვდის ინფორმაციას შესაბამის მხარეებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად საჭირო მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ. ფინანსური ინფორმაციის ერთგვაროვნებისა და შესადარისობისმიღწევის მიზნით ჯგუფის ხელმძღვანელობა შესაძლოა გამოსცემდეს ინსტრუქციებს ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულებისთვის (მაგალითად, ინფორმაციას აწვდიდეს მათ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული პოლიტიკების შესახებ), რომელიც მოიცავს გარკვეულ დეტალებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის შესახებ, ან შესაძლოა ჯგუფის ხელმძღვანელობას საერთო პოლიტიკა ჰქონდეს შემუშავებული მთელი ჯგუფისთვის. ჯგუფის ხელმძღვანელობის ინსტრუქციების შესწავლამ შესაძლოა გავლენა იქონიოს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე. მაგალითად,

74. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 25(ბ).

არაადეკვატურმა ინსტრუქციებმა შესაძლოა გამოიწვიოს უზუსტობების წარმოშობის ალბათობის ზრდა, ვინაიდან წარმოიშობა რისკი იმისა, რომ ოპერაციების აღრიცხვა ან დამუშავება შესაძლოა არასწორად ხდებოდეს, ან არასწორად გამოიყენებოდეს სააღრიცხვო პოლიტიკა.

გ105. ჯგუფის აუდიტორის მიერ ზემოაღნიშნული ინსტრუქციების ან პოლიტიკების შესწავლა შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგი საკითხების განხილვას:

- ცხადი და პრაქტიკულია თუ არა ანგარიშგების პაკეტის მოსამზადებლად განკუთვნილი ინსტრუქციები;
- ეს ინსტრუქციები:
  - ადეკვატურად აღწერს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მახასიათებლებს და გამოსაყენებელ სააღრიცხვო პოლიტიკებს;
  - ეხება თუ არა იმ ინფორმაციას, რომელიც აუცილებელია განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ისეთი ინფორმაციის მოსამზადებლად, რომელიც საკმარისი იქნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესასრულებლად, მაგალითად, ინფორმაცია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესახებ და სეგმენტის ინფორმაცია;
  - ეხება თუ არა კონსოლიდაციის კორექტირებების განსახორციელებლად აუცილებელ ინფორმაციას, როგორიც არის, მაგალითად, შიდაჯგუფური ოპერაციები და არარეალიზებული მოგება და შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთები; და
  - მოიცავს თუ არა ანგარიშგების მომზადების გრაფიკს.

კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები (იხ. 31-32-ე პუნქტები)

გ106. ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას ჯგუფის აუდიტორმა შესაძლოა კომპონენტების აუდიტორებს ინფორმაცია მიაწოდოს 31-ე პუნქტის შესაბამისი საკითხების შესახებ, თუ ეს საკითხები შესაფერისია ამ კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოსთვის. გ144 პუნქტი მოიცავს სხვა საკითხების მაგალითებს, რომლის დროული

ინფორმირება შესაძლოა აუცილებელი გახდეს კომპონენტის აუდიტორის მიერ სამუშაოს შესრულების პროცესში.

გ107. ზოგ შემთხვევაში დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათმა შესაძლოა გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის იმაზე უფრო მაღალი რისკი წარმოშობა, რაც არდაკავშირებულ მხარეებს შორის განხორციელებულ ოპერაციებს ახასიათებს.[75] ჯგუფის აუდიტში შესაძლოა უფრო მაღალი იყოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი, მათ შორის, თაღლითობით გამოწვეული, რომელიც დაკავშირებულია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებთან, როდესაც:

- ჯგუფის სტრუქტურა რთულია;
- ჯგუფის საინფორმაციო სისტემა ინტეგრირებული არ არის და, მაშასადამე, ნაკლებად ეფექტურია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოსავლენად; და
- არსებობს მრავალი ან ხშირი დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები, რომლებიც განხორციელებულია ჯგუფის სუბიექტებსა და ჯგუფის ბიზნესერთეულებს შორის.

ამგვარად, ასეთ ვითარებაში განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება პროფესიული სკეპტიციზმით, როგორც მოითხოვება ასს 200-ით[76].

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება (იხ. 33-ე პუნქტი)

გ108. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესი უწყვეტი და დინამიკური პროცესია და შესაძლოა რთულიც კი იყოს, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც კომპონენტის საქმიანობები რთული ან სპეციალიზებულია, ან ჯგუფის ბევრი კომპონენტი სხვადასხვა ადგილას არის განთავსებული. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[77] გამოყენებისას აუდიტორი განსაზღვრავს საწყის მოლოდინებს პოტენციური არსებითი უზუსტობის რისკებისა და ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ, რომლებიც შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს, ჯგუფისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად მიღებული ინფორმაციის, ფინანსური ანგარიშგების

75. ასს 550, მე-2 პუნქტი.

76. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

77. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ126.

წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის საფუძველზე.

გ109. არსებითი უზუსტობის პოტენციური რისკების შესახებ საწყის მოლოდინებში გაითვალისწინება აუდიტორის ცოდნა ჯგუფის, მათ შორის, მისი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების და ასევე იმ გარემოსა და დარგების, სადაც ისინი საქმიანობენ. ამგვარი საწყისი მოლოდინების საფუძველზე ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს, კომპონენტის აუდიტორები ჩართოს რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებაში და ხშირ შემთხვევაში ასეც ხდება, ვინაიდან მათ შესაძლოა ჰქონდეთ ამ სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების შესახებ უშუალო ცოდნა და მათთან მუშაობის უშუალო გამოცდილება, რაც შეიძლება ჯგუფის აუდიტორს დაეხმაროს ამ საქმიანობებისა და დაკავშირებული რისკებისა შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში და იმის შეცნობაში, სად შეიძლება წარმოიშვას ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები ამ სუბიექტებთან ან ბიზნესერთეულებთან დაკავშირებით.

გ110. მტკიცების დონეზე გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებით ჯგუფის აუდიტორს ევალება პასუხისმგებლობის აღება თანდაყოლილი რისკის შეფასებაზე. ამგვარი შეფასება მოიცავს უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და მისი მოსალოდნელი სიდიდის შეფასებას, რაც ითვალისწინებს, როგორ და რამდენად ახდენს გავლენას:[78]

- თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ შესაფერისი მტკიცებების მიდრეკილებაზე;
- ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის შეფასებაზე.

გ111. ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურების საფუძველზე ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს, რომ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი წარმოიშობა მხოლოდ გარკვეული კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით. მაგალითად, სასამართლო სარჩელთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკი შესაძლოა არსებობდეს მხოლოდ ისეთ სუბიექტებში ან ბიზნესერთეულებში, რომლებიც საქმიანობენ რომელიმე კონკრეტულ იურისდიქციაში, ან რომლებსაც მსგავსი ოპერაციები ან საქმიანობა აქვთ.

78. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31-ე პუნქტი.

გ112. მე-3 დანართში მოცემულია ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც ინდივიდუალურად ან ერთობლივად შესაძლოა მიანიშნებდეს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, მათ შორის, კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით.

თაღლითობა

გ113. ასს 240-ის[79] გამოყენებისას აუდიტორს ევალება თაღლითობით გამოწვეული ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება და დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა განკუთვნილია მტკიცების დონეზე შეფასებულ, თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის. ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად გამოყენებული ინფორმაცია შესაძლოა მოიცავდეს:

- ჯგუფის ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას იმ რისკის, რომ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება შესაძლოა არსებითად მცდარი იყოს თაღლითობის გამო;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობის პროცესს, რომელიც განკუთვნილია ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული, თაღლითობით გამოწვეული რისკების გამოვლენისა და მათზე რეაგირებისთვის, მათ შორის, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ გამოვლენილ სპეციფიკურ თაღლითობის რისკებს, ან ისეთი ოპერაციების კატეგორიებს, ანგარიშების ნაშთებს ან განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას, რომელთანაც უფრო მაღალი თაღლითობის რისკია დაკავშირებული;
- არსებობს თუ არა კონკრეტული კომპონენტები, რომლებიც უფრო მგრძნობიარეა თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ;
- კონსოლიდაციის პროცესში არსებობს თუ არა თაღლითობის რისკფაქტორები ან ხელმძღვანელობის მიკერძოების ინდიკატორები;
- როგორ ახორციელებენ ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ჯგუფის ხელმძღვანელობის იმ პროცესების

79. ასს 240, პუნქტები 26-ე და 31-ე.

მონიტორინგს, რომლებიც განკუთვნილია ჯგუფში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე რეაგირებისთვის, ასევე კონტროლის იმ პროცედურების, რომლებიც ჯგუფის ხელმძღვანელობას დანერგილი აქვს ამ რისკების შესამცირებლად;

- ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ჯგუფის ხელმძღვანელობის, შიდა კონტროლის განყოფილების შესაფერისი თანამშრომლების (და შესაბამის შემთხვევაში, კომპონენტის ხელმძღვანელობის, კომპონენტის აუდიტორებისა და სხვა პირების) მიერ გაცემულ პასუხებს ჯგუფის აუდიტორის მიერ ჩატარებულ გამოკითხვაზე, რომელიც ეხება იმის დადგენას, ცნობილია თუ არა მათთვის რაიმე ფაქტობრივი, საეჭვო ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც გავლენას ახდენს რომელიმე კომპონენტზე ან ჯგუფზე.

კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები (იხ. 34-ე პუნქტი)

გ114. იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ჯგუფის აუდიტორი კომპონენტის აუდიტორებს რთავს რისკის შეფასების პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარების პროცესში, მაინც ჯგუფის აუდიტორია პასუხისმგებელი ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ სათანადო წარმოდგენის შექმნაზე, რათა მას ჰქონდეს საკმარისი საფუძველი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად 33-ე პუნქტის შესაბამისად.

გ115. როდესაც რისკის შეფასების პროცედურებიდან აუდიტორის მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები არ ქმნის სათანადო საფუძველს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[80] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა რისკის შეფასების იმდენი დამატებითი პროცედურა უნდა ჩაატაროს, სანამ არ მოიპოვებს აუდიტის მტკიცებულებებს ამგვარი საფუძვლის შესაქმნელად.

80. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 35-ე პუნქტი.

არსებითობა

კომპონენტის სამუშაო არსებითობა (იხ. პუნქტი 35(ა))

გ116. 35(ა) პუნქტი მოითხოვს, რომ ჯგუფის აუდიტორმა თითოეული კომპონენტისთვის განსაზღვროს სამუშაო არსებითობა, როდესაც ტარდება აუდიტის პროცედურები დეზაგრეგირებულ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით. კომპონენტის სამუშაო არსებითობის სიდიდე შესაძლოა სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა კომპონენტისთვის. ამასთან, ცალკეული კომპონენტისთვის განსაზღვრული სამუშაო არსებითობა აუცილებელი არ არის, რომ ჯგუფის სამუშაო არსებითობის არითმეტიკული ნაწილი იყოს და, მაშასადამე, კომპონენტების სამუშაო არსებითობის თანხების გაერთიანებულმა სიდიდემ შესაძლოა გადააჭარბოს ჯგუფის სამუშაო არსებითობის დონეს.

გ117. წინამდებარე ასს არ მოითხოვს, რომ კომპონენტის სამუშაო არსებითობა განისაზღვროს ოპერაციების თითოეული კატეგორიისთვის, თითოეული ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული თითოეული ინფორმაციისთვის იმ კომპონენტებში, სადაც აუდიტის პროცედურები ტარდება. თუმცა, როდესაც ამა თუ იმ ჯგუფის კონკრეტულ გარემოებებში არსებობს ოპერაციების ერთი ან რამდენიმე კონკრეტული კატეგორია, ანგარიშების ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლისთვისაც უზუსტობების სავარაუდო სიდიდე ნაკლებია მთლიანად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე, შესაძლოა გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელი იყოს, რომ ეს გავლენას იქონიებს მომხმარებლების იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომელსაც ისინი მიიღებენ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე. ასს 32081 მოითხოვს არსებითობის ისეთი დონის ან დონეების დადგენას, რომელსაც გამოიყენებენ ამ კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიმართ. ასეთ ვითარებაში ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს იმის განხილვა, ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებისთვის, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიმართ მიზანშეწონილია თუ არა მოცემული კომპონენტისთვის განსაზღვრულ იმ სამუშაო არსებითობაზე ნაკლები სიდიდის არსებითობის გამოყენება, რომელიც მან სამუშაოდ მიაწოდა ამ კომპონენტის აუდიტორს.[82]

81. ასს 320, პუნქტები მე-10 და გ11-გ12.

82 . ასს 320, პუნქტი გ13.

გ118. კომპონენტის სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა არ არის მარტივი მექანიკური გამოთვლა და საჭიროებს პროფესიულ განსჯას. ჯგუფის აუდიტორს კომპონენტის სამუშაო არსებითობის განსაზღვრისას შეუძლია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- რა დონეზე არის აგრეგირებული კომპონენტების ფინანსური ინფორმაცია (მაგალითად, თუ კომპონენტების ინფორმაციის დეზაგრეგირების დონე იზრდება, როგორც წესი, აგრეგირების რისკზე რეაგირების მიზნით, უფრო მიზანშეწონილია ნაკლები სიდიდის კომპონენტის სამუშაო არსებითობის დადგენა). ჯგუფის მიმართ ცალკეული კომპონენტის შედარებითი მნიშვნელობა შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ინფორმაციის დეზაგრეგირების ხარისხზე (მაგალითად, თუ ერთი კომპონენტი ჯგუფის დიდ ნაწილს წარმოადგენს, სავარაუდოდ, კომპონენტების ინფორმაცია ნაკლებად დეზაგრირებული იქნება);
- კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებული უზუსტობების ხასიათის, სიხშირისა და სიდიდის შესახებ მოლოდინები, მაგალითად:
  - როდესაც არსებობს მხოლოდ რომელიმე კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებული რისკები (მაგალითად, დარგისთვის სპეციფიკური ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხები, უჩვეულო ან რთული ოპერაციები);
  - კომპონენტში წინა წლების აუდიტში გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე.

გ119. აგრეგირების რისკზე რეაგირების მიზნით, 35(ა) პუნქტი მოითხოვს, რომ კომპონენტის სამუშაო არსებითობის დონე ნაკლები იყოს ჯგუფის სამუშაო არსებითობის დონეზე. როგორც ახსნილია გ118 პუნქტში, თუ კომპონენტებში იზრდება ინფორმაციის დეზაგრეგირების ხარისხი, როგორც წესი, აგრეგირების რისკზე რეაგირების მიზნით უფრო მიზანშეწონილი იქნება კომპონენტისთვის უფრო ნაკლები დონის სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში შესაძლოა კომპონენტის სამუშაო არსებითობა განისაზღვროს ჯგუფის სამუშაო არსებითობის დონესთან მიახლოებული ოდენობით, იმის გამო, რომ ნაკლებია აგრეგირების რისკი, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთი კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების ძირითად ნაწილს წარმოადგენს. როდესაც ჯგუფის აუდიტორი კომპონენტის

სამუშაო არსებითობას ადგენს ისეთი სუბიექტის არამაკონტროლებელი წილისთვის, რომელიც წილობრივი მეთოდით აღირიცხება, მას შეუძლია გაითვალისწინოს ჯგუფის საკუთრების პროცენტული წილი ამ ინვესტირებულ სუბიექტში და ამ სუბიექტის მოგებისა და ზარალის წილი.

გ120. ზოგ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტორმა ან კომპონენტის აუდიტორმა დამატებითი აუდიტის პროცედურები შესაძლოა ჩაატაროს ოპერაციების ამა თუ იმ მნიშვნელოვან კატეგორიასთან ან მნიშვნელოვან ანგარიშის ნაშთებთან მიმართებით ისე, თითქოს ისინი ერთი გენერალური ერთობლიობა იყოს (ე.ი. არ განახორციელოს დეზაგრეგირება კომპონენტების მიხედვით). ასეთ შემთხვევაში, ამგვარი პროცედურების ჩასატარებლად, ხშირად გამოიყენება ჯგუფის სამუშაო არსებითობა.

„აშკარად ტრივიალური“ ზღვარი (იხ. პუნქტი 35(ბ))

გ121. ზღვარი იმ უზუსტობებისთვის, რომლის შესახებაც უნდა ეცნობოს ჯგუფის აუდიტორს, განისაზღვრება ისეთი ოდენობით, რომელიც ტოლი ან ნაკლებია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის აშკარად ტრივიალურად მიჩნეულ თანხაზე. ასს 450-ის[83] შესაბამისად ეს ზღვარი არის სიდიდე, რომელზე მცირე უზუსტობების დაგროვება აუცილებელი არ იქნება, ვინაიდან ჯგუფის აუდიტორი ვარაუდობს, რომ ამგვარი თანხების დაგროვება აშკარად არსებით გავლენას არ იქონიებს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები

კომპონენტის სამუშაო არსებითობის ინფორმირება (იხ. 36-ე პუნქტი)

გ122. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს, რომ ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორი ჩართოს შესაბამისი კომპონენტისთვის სამუშაო არსებითობის განსაზღვრის საკითხში, კომპონენტის შესახებ კომპონენტის აუდიტორის ცოდნისა და კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის პოტენციური უზუსტობის წყაროების გათვალისწინებით. ამასთან დაკავშირებით, ჯგუფის აუდიტორს ასევე შეუძლია გაითვალისწინოს ჯგუფის სამუშაო არსებითობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება კომპონენტის აუდიტორისთვის, მასთან თანამშრომლობის მიზნით იმის დასადგენად,

83. ასს 450, პუნქტი გ3.

კომპონენტის სამუშაო არსებითობა, ჯგუფის სამუშაო არსებითობასთან მიმართებით, არის თუ არა არსებული გარემოებების შესაფერისი.

გ123. კომპონენტის სამუშაო არსებითობა, სულ მცირე ნაწილობრივ მაინც, ეყრდნობა კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში პოტენციური უზუსტობების ხასიათის, სიხშირისა და სიდიდის შესახებ მოლოდინებს. ამგვარად, მნიშვნელოვანია კომპონენტის აუდიტორსა და ჯგუფის აუდიტორს შორის მუდმივი კომუნიკაცია, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ კომპონენტის აუდიტორის მიერ გამოვლენილი უზუსტობების რაოდენობა და სიდიდე მოსალოდნელზე უფრო მაღალია.

შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება (იხ. 37-ე პუნქტი)

დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება

დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ცენტრალიზებულად

გ124. შესაძლოა დამატებითი აუდიტის პროცედურები შემუშავდეს და ჩატარდეს ცენტრალიზებულად, იმ შემთხვევაში, თუ ერთ ან რამდენიმე მნიშვნელოვანი კატეგორიების ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურებიდან მოსაპოვებელი აუდიტის მტკიცებულებები ერთობლიობაში მიესადაგება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებს, მაგალითად, თუ რეალიზაციის ოპერაციებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო ჩანაწერების წარმოება მთელ ჯგუფში ცენტრალიზებულად ხდება (მაგალითად, საერთო მომსახურების ცენტრში). როდესაც აუდიტორი ადგენს, ცენტრალიზებულად ჩაატაროს თუ არა დამატებითი აუდიტის პროცედურები, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- ფინანსური ანგარიშგებისთვის შესაფერისი საქმიანობების ცენტრალიზების დონე;
- კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების ხასიათი და ხარისხი; და
- ჯგუფის საქმიანობის სახეებისა და ბიზნესის მიმართულებების მსგავსება.

გ125. ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარების მიზნებისთვის შეუძლია რამდენიმე კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია ისე განიხილოს, თითქოს ერთი გენერალური ერთობლიობა იყოს, მაგალითად, როდესაც ოპერაციები ერთგვაროვნად მიიჩნევა იმის გამო, რომ მათ

ერთი და იგივე მახასიათებლები აქვთ, დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებიც ერთნაირია და კონტროლის პროცედურებიც ერთნაირად არის შემუშავებული და ერთნაირად ფუნქციონირებს.

გ126. როდესაც დამატებითი აუდიტის პროცედურები ცენტრალიზებულად ტარდება, მაშინაც არის შესაძლებელი ამ პროცესში კომპონენტის აუდიტორების ჩართვა. მაგალითად, თუ ჯგუფს რამდენიმე საერთო მომსახურების ცენტრი აქვს, ჯგუფის აუდიტორს ამ საერთო მომსახურების ცენტრებთან მიმართებით დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარებაში შეუძლია კომპონენტის აუდიტორების ჩართვა.

დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ცალკეული კომპონენტის დონეზე

გ127. სხვა გარემოებებში, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის იმ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ამა თუ იმ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან, შესაძლოა უფრო ეფექტიანად ჩატარდეს კომპონენტის დონეზე. ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც:

- ჯგუფს აქვს ამონაგების განსხვავებული ნაკადები;
- ჯგუფს აქვს ბიზნესის რამდენიმე მიმართულება;
- ჯგუფი საქმიანობს მრავალ ადგილას; ან
- შიდა კონტროლის სისტემები დეცენტრალიზებულია.

დიდი რაოდენობის კომპონენტები, რომელთა ფინანსური ინფორმაცია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის ინდივიდუალურად არსებითი არ არის, მაგრამ არსებითია ერთობლივად

გ128. ჯგუფი შესაძლოა შედგებოდეს მრავალი კომპონენტისგან, რომელთა ფინანსური ინფორმაცია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის ინდივიდუალურად არსებითი არ არის, მაგრამ ერთობლივად არსებითია. იმ შემთხვევაში, როდესაც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში დეზაგრეგირებულია მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია დიდი რაოდენობის კომპონენტების მიხედვით, შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს დამატებითი პრობლემები შეექმნას დამატებითი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების საკითხში.

გ129. შესაძლოა, ზოგ შემთხვევაში შესაძლებელი იყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება დამატებითი აუდიტის პროცედურების ცენტრალიზებულად ჩატარებით ამ

მნიშვნელოვანი კატეგორიების ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით (მაგალითად, თუ ისინი ერთგვაროვანია, საერთო კონტროლს ექვემდებარება და სათანადო ინფორმაციაზე წვდომის მოპოვება შესაძლებელია). დამატებითი აუდიტის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს ძირითად ანალიზურ პროცედურებსაც ასს 520-ის[84] შესაბამისად. გარიგების გარემოებისადა მიხედვით, ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას, კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია შესაძლოა აგრეგირებული იყოს სათანადო დონეზე მოლოდინებისა და იმ თანხის განსაზღვრის მიზნით, რითაც აღრიცხული თანხები განსხვავდება მოსალოდნელი მნიშვნელობებისაგან. ასეთ ვითარებაში შესაძლოა სასარგებლო იყოს ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება.

გ130. სხვა შემთხვევაში, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირების მიზნით, დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება შესაძლოა აუცილებელი იყოს შერჩეულ კომპონენტებთან მიმართებით. პროფესიული განსჯის საგანია იმ კომპონენტების დადგენა, რომლის მიმართაც უნდა ჩატარდეს აუდიტის პროცედურები, ასევე შერჩეულ კომპონენტებში ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრა. ასეთ ვითარებაში, შესაძლოა სასარგებლო იყოს ტესტირებისთვის შერჩეულ კომპონენტებში არაპროგნოზირებადობის ელემენტის გათვალისწინებაც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ, თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან მიმართებით (იხ. ასევე პუნქტი გ136).

დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი და მოცულობა

გ131. შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ კომპონენტში მიზანშეწონილი იქნება შემდეგი მოცულობის სამუშაო შესრულება (საჭიროების შემთხვევაში, კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობით):

- დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება კომპონენტის მთლიან ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით;

[84]. ასს 520, *ანალიზური პროცედურები.*

- დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება ერთი ან რამდენიმე კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით; ან
- სპეციფიკური დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება.

გ132. მიუხედავად იმისა, რომ ჯგუფის აუდიტორს ეკისრება პასუხისმგებლობა დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრასა და ამ პროცედურების ჩატარებაზე, ჯგუფის აუდიტის ნებისმიერ ეტაპზეა შესაძლებელი კომპონენტის აუდიტორების ჩართვა და ხშირად ასეც ხდება, მათ შორის, დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარების პროცესში.

დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება კომპონენტის მთლიან ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით

გ133. ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება კომპონენტის მთელ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით მიზანშეწონილი მიდგომაა, მათ შორის, იმ შემთხვევაში, როდესაც:

- აუცილებელია აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კომპონენტის მთელი ფინანსური ინფორმაციის ან მისი მნიშვნელოვანი ნაწილის შესახებ, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ, შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით;
- არსებობს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის ყოვლისმომცველი რისკი კომპონენტის ისეთი მოვლენების ან პირობების გამო, რომლებიც შესაძლოა შესაფერისი იყოს იმისთვის, რომ ჯგუფის აუდიტორმა შეაფასოს ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ ჯგუფის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნა.

დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება ერთი ან რამდენიმე კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით

გ134. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ კომპონენტის ერთ ან რამდენიმე კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით

შენიშვნებში გამჟღავნებულ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება მიზანშეწონილი მიდგომა იქნება. მაგალითად, კომპონენტს შესაძლოა შეზღუდული რაოდენობის ოპერაციები ჰქონდეს, მაგრამ მას ეკუთვნოდეს ჯგუფის მიწისა და შენობა-ნაგებობების მნიშვნელოვანი ნაწილი, ან ჰქონდეს გადასახადის მნიშვნელოვანი ნაშთები.

სპეციფიკური დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება

გ135. ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ სპეციფიკური დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება ამა თუ იმ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით მიზანშეწონილი მიდგომა იქნება, თუ აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება საჭიროა მხოლოდ ერთი ან რამდენიმე რელევანტური მტკიცების შესახებ. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს, ცენტრალიზებულად ჩაატაროს გარკვეული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ტესტირება და შესაძლოა კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს ამ კომპონენტში სპეციფიკური დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება (მაგალითად, ამ კომპონენტის იურისდიქციაში პრეტენზიების ან სასამართლო ხარჯების შეფასებასთან ან აქტივის არსებობასთან დაკავშირებული სპეციფიკური დამატებითი აუდიტის პროცედურების).

არაპროგნოზირებადობის ელემენტი

გ136. არაპროგნოზირებადობის ელემენტის გათვალისწინებამ იმ სუბიექტებში ან ბიზნესერთეულებში შესასრულებელი სამუშაოს ტიპში, სადაც პროცედურები უნდა ჩატარდეს და ამ სამუშაოში ჯგუფის აუდიტორის მონაწილეობის მასშტაბმა, შესაძლოა გამოიწვიოს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაში არსებული ისეთი არსებითი უზუსტობის გამოვლენის ალბათობის გაზრდა, რომელსაც შეუძლია ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის წარმოშობა.[85]

კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობა

გ137. ჯგუფის დონეზე ან კომპონენტების დონეზე ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს დაეყრდნოს მთელი

85. ასს 240, პუნქტი 30(გ).

ჯგუფის მასშტაბით მოქმედი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობას. ასს 330[86] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად შეიმუშაოს და ჩაატაროს კონტროლის ტესტები. ამგვარი კონტროლის ტესტების შემუშავებისა და ჩატარების პროცესში შესაძლოა კომპონენტის აუდიტორები იყვნენ ჩართული.

გ138. თუ გადახრები გამოვლინდება იმ კონტროლის პროცედურებში, რომლებზეც აუდიტორი დაყრდნობას აპირებს, ასს 330[87] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა სპეციალური გამოკითხვები ჩაატაროს ამ საკითხების შესასწავლად და მათი პოტენციური შედეგების დასადგენად. თუ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების შედეგად მოსალოდნელზე მეტი გადახრები გამოვლინდება, ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს ჯგუფის აუდიტის გეგმის გადახედვა და შესწორება. ჯგუფის აუდიტის გეგმის შესწორებები შესაძლოა მოიცავდეს:

- დამატებითი ძირითადი პროცედურების ჩატარების მოთხოვნას გარკვეულ კომპონენტებში;
- სხვა შესაფერისი კონტროლის პროცედურების გამოვლენას, რომლებიც შემუშავებული და დანერგილია ეფექტიანად და მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარებას;
- დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად შერჩეული კომპონენტების რაოდენობის გაზრდას.

გ139. როდესაც ცენტრალიზებულად ტარდება კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება (მაგალითად, საერთო მომსახურების ცენტრის კონტროლის პროცედურების ან საერთო კონტროლის პროცედურების), ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს კომპონენტის აუდიტორების ინფორმირება შესრულებული აუდიტის სამუშაოს შესახებ. მაგალითად, როდესაც კომპონენტის აუდიტორს სთხოვენ კომპონენტის მთლიან ინფორმაციასთან მიმართებით ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების შემუშავებას და ჩატარებას, ან ერთი ან რამდენიმე კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების შემუშავებას და ჩატარებას, კომპონენტის აუდიტორს შეუძლია, ჯგუფის აუდიტორთან ერთად

86. ასს 330, მე-8 პუნქტი.

87. ასს 330, მე-17 პუნქტი.

განიხილოს ცენტრალიზებულად ჩატარებული კონტროლის ტესტები, რათა განსაზღვროს ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

კონსოლიდაციის პროცესი

კონსოლიდაციის პროცედურები (იხ. 38-ე პუნქტი)

გ140. კონსოლიდაციის პროცესთან, მათ შორის, ქვეკონსოლიდაციასთან დაკავშირებული დამატებითი აუდიტის პროცედურები შესაძლოა მოიცავდეს:

- იმის დადგენას, კონსოლიდაციისას აისახა თუ არა აუცილებელი საბუღალტრო გატარებები; და
- კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასებას და სათანადო რეაგირების ზომებს, თუ რომელიმე კონტროლის პროცედურა არაეფექტურად მიიჩნევა.

კონსოლიდაციის კორექტირებები და რეკლასიფიკაცია (იხ. პუნქტი 38(ბ))

გ141. კონსოლიდაციის პროცესი შესაძლოა მოითხოვდეს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი თანხების კორექტირებას და რეკლასიფიკაციას, რასაც არ აკეთებს ტიპური სტ გამოყენებითი პროგრამები და შესაძლოა მათზე არ ვრცელდებოდეს იგივე კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია სხვა ფინანსურ ინფორმაციასთან. ჯგუფის აუდიტორის მიერ განხორციელებული ამგვარი კორექტირებებისა და რეკლასიფიკაციების მართებულობის, სისრულისა და სისწორის შეფასება შესაძლოა მოიცავდეს:

- იმის შეფასებას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები სათანადოდ ასახავს თუ არა შესაბამის მოვლენებსა და ოპერაციებს;
- იმის დადგენას, სათანადოდ არის თუ არა ჩართული ის სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, რომლის ფინანსური ინფორმაცია ჩაერთო ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- იმის დადგენას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები სწორად არის თუ არა გამოთვლილი, დამუშავებული და ავტორიზებული

ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ და, შესაბამის შემთხვევაში კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ;

- იმის დადგენას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები სათანადოდ დასაბუთებულია თუ არა და საკმარისად დოკუმენტირებულია; და
- შიდაჯგუფური ოპერაციების, არარეალიზებული მოგებისა და შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების შეჯერებისა და ელიმინირების შეფასებას.

კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები

გ142. როდესაც ჯგუფის აუდიტორი კომპონენტის აუდიტორს რთავს დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავების ან ჩატარების პროცესში, შესაძლოა კომპონენტის აუდიტორმა დაადგინოს, რომ მიზანშეწონილი იქნება აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება და ამის შესახებ აცნობოს ჯგუფის აუდიტორს. ასეთ ვითარებაში, როდესაც ჯგუფის აუდიტორი გადაწყვეტილებას იღებს იმის თაობაზე, მიზანშეწონილია თუ არა კომპონენტის აუდიტორის ჩართვა დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარების პროცესში, მას შეუძლია კომპონენტის აუდიტორთან ერთად განიხილოს, მაგალითად:

- აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები;
- კომპონენტის აუდიტორის დასკვნა აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შესახებ ჯგუფის აუდიტორის მიზნებისთვის.

გ143. ჯგუფის აუდიტორის მონაწილეობის ადეკვატური დონე შესაძლოა დამოკიდებული იყოს ჯგუფის კონკრეტულ გარემოებებსა და სტრუქტურაზე, ასევე სხვა ფაქტორებზე, როგორიც არის, მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორის მუშაობის წინა წლების გამოცდილება იმ კომპონენტის აუდიტორებთან, რომლებიც პროცედურებს ატარებენ კონსოლიდაციის, მათ შორის, ქვეკონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით, ასევე ჯგუფის აუდიტის გარიგების კონკრეტული გარემოებები (მაგალითად, თუ ამა თუ იმ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის იმავე სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, რომელიც გამოიყენეს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის).

კომპონენტის აუდიტორის კომუნიკაციისა და მისი სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება

ჯგუფის აუდიტის შესახებ ჯგუფის აუდიტორის მიერ დასკვნის გამოსატანად რელევანტური საკითხების ინფორმირება (იხ. 45-ე პუნქტი)

გ144. მართალია, საკითხები, რომლის ინფორმირებაც 45-ე პუნქტით მოითხოვება, რელევანტურია ჯგუფის აუდიტის შესახებ დასკვნის გამოსატანად ჯგუფის აუდიტორის მიერ, მაგრამ გარკვეული საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება შესაძლებელია იმ დროს, როდესაც კომპონენტის აუდიტორი პროცედურებს ასრულებს. 32-ე და 50-ე პუნქტებში აღწერილი საკითხების გარდა, ამგვარი საკითხები შესაძლოა მოიცავდეს ასევე მაგალითად:

- ინფორმაციას სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევების, მათ შორის, დამოუკიდებლობის დებულებების გამოვლენილი დარღვევების შესახებ;
- ინფორმაციას კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების შესახებ;
- არსებითი უზუსტობის ახლად წარმოშობილ მნიშვნელოვან რისკებს, მათ შორის, თაღლითობის რისკებს;
- ინფორმაციას გამოვლენილი ან საეჭვო თაღლითობის, ან კანონსაწინააღმდეგო ქმედებების შესახებ, რომელშიც ჩარეულია კომპონენტის ხელმძღვანელობა ან ის თანამშრომლები, რომლებსაც არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლიათ ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ან
- მნიშვნელოვან ან უჩვეულო/არაორდინარულ ოპერაციებს.

ინფორმირება კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში გამოვლენილი უზუსტობების შესახებ (იხ. პუნქტი 45(ე))

გ145. კომპონენტებში არსებული შესწორებული და შეუსწორებელი უზუსტობების ცოდნამ შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს მიანიშნოს შიდა კონტროლის პოტენციური ყოვლისმომცველი ნაკლოვანებების არსებობაზე, თუ ამ ინფორმაციას განიხილავს ნაკლოვანებების შესახებ 45(ზ) პუნქტის შესაბამისად მიწოდებულ ინფორმაციასთან ერთად. გარდა ამისა, თუ გამოვლინდება მოსალოდნელზე მეტი რაოდენობის უზუსტობა (შეუსწორებელი ან შესწორებული), ეს შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ მაღალია უზუსტობების ვერ გამოვლენის რისკი, რის შედეგადაც ჯგუფის აუდიტორმა შესაძლოა დაასკვნას, რომ გარკვეულ კომპონენტებთან

დაკავშირებით აუცილებელია დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება.

კომპონენტის აუდიტორის საერთო მოსაზრებები ან დასკვნები (იხ. პუნქტი 45(ლ)

გ146. კომპონენტის აუდიტორისგან მიღებული ინფორმაციის ფორმასა და შინაარსზე გავლენას ახდენს იმ სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა, რომლის შესრულებაც კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვეს. ჯგუფის აუდიტორის ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა ეხებოდეს კომპონენტის აუდიტორისგან მისაღები საერთო დასკვნის ფორმას ან სპეციფიკურ ტექსტს იმ აუდიტის სამუშაოს შესახებ, რომელიც შესრულდა ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის. ზოგ შემთხვევაში შესაძლოა ადგილობრივი კანონმდებლობა ადგენდეს კომპონენტის აუდიტორის მიერ წარსადგენი დასკვნის კონკრეტულ ფორმას (როგორიც არის, მაგალითად, მოსაზრება).

იმის შეფასება, კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია ჯგუფის აუდიტორის მიზნის ადეკვატურია თუ არა (იხ. პუნქტი 46(ბ))

გ147. თუ ჯგუფის აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ კომპონენტის აუდიტორის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია ჯგუფის აუდიტორის მიზნების ადეკვატური არ არის, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია, მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

- შესაძლებელია თუ არა კომპონენტის აუდიტორისგან დამატებითი ინფორმაციის მოპოვება (მაგალითად დამატებითი განხილვის ან შეხვედრების მოწყობის გზით);
- აუცილებელია თუ არა კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა 47-ე პუნქტის შესაბამისად;
- აუცილებელია თუ არა დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება 48-ე პუნქტის შესაბამისად; ან
- არსებობს თუ არა რაიმე ეჭვები კომპონენტის აუდიტორის კომპეტენციასთან ან შესაძლებლობებთან დაკავშირებით.

კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა (იხ. 47-ე პუნქტი)

გ148. გ75 პუნქტში მოცემულია მითითებები ჯგუფის აუდიტორისთვის იმის თაობაზე, როგორ უნდა განსაზღვროს კომპონენტის აუდიტორის ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მისი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი, ჯგუფის აუდიტის ფაქტებსა და გარემოებებზე დაყრდნობით და ასევე სხვა საკითხების

(მაგალითად, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული, შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების) გათვალისწინებით. ჯგუფის აუდიტორის მიერ 47(გ) პუნქტის შესაბამისად ჩატარებულ მიმოხილვაზე შესაძლოა გავლენა იქონიოს შემდეგმა საკითხებმა, რომლებიც დაკავშირებულია ჯგუფის აუდიტორის მუდმივ ჩართულობასთან კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში:

- კომპონენტის აუდიტორისგან მიღებული ინფორმაცია, მათ შორის, წინამდებარე ასს-ის 45-ე პუნქტის შესაბამისად მოპოვებული ინფორმაცია; და
- კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა ჯგუფის აუდიტორის მიერ ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას (მაგალითად, 34-ე, 42-ე და 43-ე პუნქტების მოთხოვნების შესასრულებლად), ან ჯგუფის გარიგების პარტნიორის მიერ ასს 220 (გადასინჯული) 31-ე პუნქტის შესაბამისად.

გ149. ქვემოთ განხილულია სხვა ფაქტორები, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ჯგუფის აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის თაობაზე, მოცემულ გარემოებებში აუცილებელია თუ არა კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის ჩატარება, ხოლო თუ აუცილებელია, რა მოცულობით:

- რა დონეზე იყო ჩართული კომპონენტის აუდიტორი რისკის შეფასების პროცედურებში და ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში;
- კომპონენტის აუდიტორის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯა და მის მიერ გამოვლენილი ფაქტები ან ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითი საკითხების შესახებ გამოტანილი დასკვნები;
- კომპონენტის აუდიტორის გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრების კომპეტენცია და შესაძლებლობები, რომელთაც პასუხისმგებლობა აკისრიათ ნაკლებად გამოცდილი წევრების სამუშაოს მიმოხილვაზე; და
- კომპონენტის აუდიტორსა და ჯგუფის აუდიტორზე ვრცელდება თუ არა აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვასთან დაკავშირებული საერთო პოლიტიკა ან პროცედურები.

შემდგომი მოვლენები (იხ. 49-50-ე პუნქტები)

გ150. ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს:

- კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს პროცედურების ჩატარება შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით, რაც მას დაეხმარება ისეთი მოვლენების გამოვლენაში, რომლებიც მოხდა კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის თარიღებსა და ჯგუფის ფინანსური ანგარიშების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში;
- პროცედურები ჩაატაროს კომპონენტის აუდიტორის მიერ შემდგომი მოვლენების შესახებ ინფორმაციის მიწოდების თარიღსა და ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდთან დაკავშირებით.

მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობის და შესაფერისობის შეფასება

აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა (იხ. 51-ე პუნქტი)

გ151. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი კუმულაციური და უწყვეტი პროცესია. ვინაიდან ჯგუფის აუდიტორი დაგეგმილ აუდიტის პროცედურებს ატარებს, მოპოვებულმა აუდიტის მტკიცებულებებმა შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორი აიძულოს სხვა დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადების ან მოცულობის შეცვლა, თუ კი მის ყურადღებას მიიპყრობს იმ ინფორმაციისგან მნიშვნელოვნად განსხვავებული ინფორმაცია, რომელსაც დაეყრდნო რისკის შეფასება. მაგალითად:

- კომპონენტში გამოვლენილი უზუსტობები შესაძლოა სხვა კომპონენტებთან კავშირში საჭიროებდეს განხილვას; ან
- შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორისთვის ცნობილი გახდეს კომპონენტის ინფორმაციაზე ან თანამშრომლებთან წვდომის შეზღუდვების შესახებ, რაც გამოიწვია გარემოს შეცვლამ (მაგალითად, ომმა, სამოქალაქო არეულობამ ან დაავადების აფეთქებამ).

ასეთ ვითარებაში შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს დასჭირდეს დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხელახლა შეფასება, ყველა ან ზოგიერთი მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ

ინფორმაციასა და შესაბამის მტკიცებებთან დაკავშირებული რისკების შესწორებული შეფასებების საფუძველზე.

გ152. 51-ე პუნქტით მოთხოვნილი შეფასება ჯგუფის აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა, რომლებიც შემუშავებულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით, ისევ შესაფერისია თუ არა. ასს 330[88]-ის მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა, არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებების მიუხედავად, ძირითადი პროცედურები უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიმართ, შესაძლოა სასარგებლო აღმოჩნდეს ასევე ზემოაღნიშნული შეფასების განსახორციელებლად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების კონტექსტში.

გ153. როდესაც ჯგუფის აუდიტორი მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობას და შესაფერისობას აფასებს, მას შეუძლია განიხილოს, გარიგების გუნდი მოქმედებდა თუ არა პროფესიული სკეპტიციზმით, მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, გ17 პუნქტში აღწერილი საკითხები მიუღებლად ხომ არ გამოიწვევს იმას, რომ გარიგების გუნდმა:

- მხოლოდ ისეთი აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს, რომლის მოპოვებაც ადვილია, ისე რომ არ გაითვალისწინოს მათი რელევანტურობა და საიმედოობა;
- მოიპოვოს იმაზე ნაკლებად სარწმუნო მტკიცებულებები, რაც აუცილებელია მოცემულ გარემოებებში; ან
- აუდიტის პროცედურები იმგვარად შეიმუშაოს და ჩაატაროს, რომ ისინი გამიზნულად განკუთვნილი იყოს დამადასტურებელი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ან საწინააღმდეგო აუდიტის მტკიცებულებების გამოსარიცხად.

გ154. ასს 220 (გადასინჯული)[89] მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორმა, აუდიტის დოკუმენტაციისა და გარიგების გუნდთან ჩატარებული განხილვის შედეგად, აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის ან ამ თარიღამდე დაადგინოს, რომ მოპოვებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები გამოტანილი დასკვნების განსამტკიცებლად და აუდიტორის დასკვნის შესადგენად. ინფორმაცია, რომელიც შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს გამოადგეს კომპონენტის

88. ასს 330, მე-18 პუნქტი.

89. ასს 220 (გადასინჯული), 32-ე პუნქტი.

აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შესაფასებლად, დამოკიდებულია ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებულ კონკრეტულ ფაქტებსა და გარემოებებზე და შესაძლოა მოიცავდეს:

- კომპონენტის აუდიტორებისგან 45-ე პუნქტის შესაბამისად მიღებულ ინფორმაციას, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების ზოგად მოსაზრებებს ან დასკვნებს ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის შესრულებულ სამუშაოსთან დაკავშირებით;
- ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას კომპონენტის აუდიტორებისგან მიღებულ სხვა ინფორმაციას, მათ შორის, რომელიც მოითხოვება 32-ე პუნქტით; და
- ჯგუფის აუდიტორის მიერ კომპონენტის აუდიტორებზე ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის გაწევას და მათი სამუშაოს მიმოხილვას, მათ შორის, შესაბამის შემთხვევაში, კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვას, რომელიც ჯგუფის აუდიტორმა ჩაატარა 47-ე პუნქტის შესაბამისად.

გ155. გარკვეულ გარემოებებში, შესაძლოა თავად საერთო შემაჯამებელმა მემორანდუმმა, სადაც აღწერილია შესრულებული სამუშაო და მათი შედეგები, შექმნას საფუძველი ჯგუფის აუდიტორისთვის, რომლის მიხედვით დაასკვნის, რომ კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაო და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისია ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს მაგალითად, როდენსაც კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვეს ჯგუფის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული და ინფორმირებული სპეციფიკური დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება.

ჯგუფის აუდიტორულ მოსაზრებაზე გავლენის შეფასება (იხ. 52-ე პუნქტი)

გ156. ჯგუფის გარიგების პარტნიორის შეფასება შესაძლოა ითვალისწინებდეს იმის განხილვას, კომპონენტის აუდიტორების მიერ შესწორებული და შეუსწორებელი უზუსტობების შესახებ მოწოდებული ინფორმაცია მიანიშნებს თუ არა სისტემური პრობლემის არსებობაზე (მაგალითად, ისეთ ოპერაციებთან დაკავშირებით, რომლებზეც ვრცელდება საერთო სააღრიცხვო პოლიტიკა ან საერთო

კონტროლის პროცედურები), რომელიც გავლენას იქონიებს სხვა კომპონენტებზეც.

აუდიტორის დასკვნა (იხ. 53-ე პუნქტი)

გ157. მართალია, კომპონენტის აუდიტორებს შეუძლიათ სამუშაოს შესრულება კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის და, როგორც ასეთი, ისინი აგებენ პასუხს თავიანთ აღმოჩენილ ფაქტებზე ან დასკვნებზე, მაგრამ ჯგუფის აუდიტორულ მოსაზრებაზე პასუხისმგებელია ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმა.

გ158. როდესაც ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება მოდიფიცირდება იმის გამო, რომ ჯგუფის აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტების მტკიცებულებების მოპოვება ერთი ან რამდენიმე კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნას დაემატება ნაწილი „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ან „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“, სადაც აღწერილი იქნება მიზეზები, რის გამოც შეუძლებელი იყო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.[90] გარკვეულ გარემოებებში შესაძლოა აუცილებელი იყოს აუდიტორის დასკვნაში კომპონენტის აუდიტორის მითითება, რათა ადეკვატურად იყოს ახსნილი მოდიფიცირებული მოსაზრების გამომწვევი მიზეზები, მაგალითად, როდესაც კომპონენტის აუდიტორს არ შეუძლია კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით მოთხოვნილი სამუშაოს შესრულება ან დასრულება ისეთი გარემოებების გამო, რომელსაც ვერ აკონტროლებს კომპონენტის ხელმძღვანელობა.

კომუნიკაცია ჯგუფის ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან

კომუნიკაცია ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან (იხ. პუნქტები 54-ე და 56-ე)

გ159. ჯგუფის აუდიტი შესაძლოა რთული იყოს ჯგუფში შემავალი სუბიექტებისა და ბიზნესერთეულების რაოდენობისა და მათი საქმიანობის სპეციფიკის გამო. გარდა ამისა, როგორც ახსნილი იყო გ7 პუნქტში, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის გარკვეულ სუბიექტებს ან ბიზნესერთეულებს ერთად განიხილავს, როგორც კომპონენტს. ამგვარად, ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების განხილვამ შესაძლოა

90. ასს 705 (გადასინჯული), პუნქტები მე-20 და 24-ე.

ხელი შეუწყოს კომპონენტებში შესრულებული სამუშაოს კოორდინაციას, მათ შორის, იმ შემთხვევაში, როდესაც ამ სამუშაოში კომპონენტის აუდიტორებიც მონაწილეობენ, ასევე კომპონენტის ხელმძღვანელობის იდენტიფიკაციას (იხ. პუნქტი გ24).

გ160. ასს 240[91] მოიცავს მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს თაღლითობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდებასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობისთვის, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ თაღლითობაში შესაძლოა ჩარეული იყოს ხელმძღვანელობაც _ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის.

გ161. ჯგუფის ხელმძღვანელობას შესაძლოა დასჭირდეს ზოგიერთი არსებითი დელიკატური ინფორმაციის კონფიდენციალურობის შენარჩუნება. ქვემოთ მოყვანილია ისეთი საკითხების მაგალითები, რომლებიც შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, მაგრამ ცნობილი არ იყოს კომპონენტის ხელმძღვანელობისთვის:

- პოტენციური სასამართლო პროცესი;
- არსებითი საოპერაციო აქტივების გასხვისების გეგმები;
- შემდგომი მოვლენები;
- მნიშვნელოვანი იურიდიული ხელშეკრულებები.

გ162. ჯგუფის ხელმძღვანელობამ შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს აცნობოს ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების კანონდარღვევების ან სავარაუდო დარღვევების შესახებ. ასეთი შემთხვევებისთვის გ87 პუნქტში მოცემულია მითითებები ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის.

კომუნიკაცია ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან
(იხ. 57-ე პუნქტი)

გ163. საკითხები, რომლის შესახებაც ჯგუფის აუდიტორი აცნობებს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, შესაძლოა მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, რომელზეც ჯგუფის აუდიტორის ყურადღება მიაპყრეს კომპონენტის აუდიტორებმა და ჯგუფის აუდიტორი ამის ცოდნას მნიშვნელოვნად მიიჩნევს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობის შესასრულებლად. ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება შესაძლოა სხვადასხვა დროს განხორციელდეს ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას. მაგალითად, 57(ა) პუნქტში მითითე-

91. ასს 240, პუნქტები 41-43-ე.

ბული საკითხის ინფორმირება შესაძლოა მას შემდეგ განხორციელდეს, რაც ჯგუფის აუდიტორი განსაზღვრავს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით ჩასატარებელ სამუშაოს. მეორე მხრივ, 57(ბ) პუნქტში მითითებული საკითხის ინფორმირება შესაძლებელია აუდიტის დასრულებისას, ხოლო 57(გ) _ (დ) პუნქტებში მითითებული საკითხების _ მათი წარმოშობისთანავე.

გ164. ასს 260 (გადასინჯული)[92] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს ზოგადი ინფორმაცია აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების შესახებ. ჯგუფის აუდიტში ამ ინფორმაციიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეიტყობენ, ჯგუფის აუდიტორმა რომელ კომპონენტებთან დაკავშირებით გადაწყვიტა აუდიტის სამუშაოს შესრულება, მათ შორის, ჯგუფში შემავალ ზოგიერთ სუბიექტებს ან ბიზნესერთეულებს ერთად განიხილავენ თუ არა, როგორც კომპონენტს, ასევე კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის დაგეგმილი დონის შესახებ. ამგვარი ინფორმაცია ხელს უწყობს ჯგუფსა და მისი გარემოსთან (იხ. 30-ე პუნქტი) და ისეთ სფეროებთან დაკავშირებული საკითხების (თუ ასეთი არსებობს) განხილვას და ურთიერთგაგების მიღწევას, სადაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს მოსთხოვონ დამატებითი პროცედურების ჩატარება.

ინფორმირება შიდა კონტროლში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ (იხ. 58-ე პუნქტი)

გ165. ჯგუფის აუდიტორს ევალება, ჩატარებული აუდიტის სამუშაოს საფუძველზე დაადგინოს, ერთი ან რამდენიმე გამოვლენილი ნაკლოვანება, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, წარმოადგენს თუ არა მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას.[93] ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს, კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს ინფორმაცია იმის თაობაზე, კომპონენტში გამოვლენილი ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებების ერთობლიობა არის თუ არა შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება.

დოკუმენტაცია (იხ. 59-ე პუნქტი)

გ166. სხვა ასს-ები მოიცავს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც იმისთვისაა გამიზნულია, რომ უფრო ნათელი გახდეს ასს 230-ის მოთხოვნების გამოყენება ამ სხვა

92. ასს 260 (გადასინჯული), მე-15 პუნქტი.

93. ასს 265, მე-8 პუნქტი.

ასს-ების კონკრეტულ გარემოებებში. ასს 230-ის დანართში ჩამოთვლილია სხვა ასს-ები, რომლებიც მოიცავს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოთხოვნებსა და მითითებებს.

გ167. ჯგუფის აუდიტის დოკუმენტაცია განამტკიცებს ჯგუფის აუდიტორის მიერ 51-ე პუნქტის შესაბამისად განხორციელებულ შეფასებას იმის თაობაზე, მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებსაც დაეყრდნობა ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება. იხილეთ ასევე გ154 პუნქტი.

გ168. ჯგუფის აუდიტის დოკუმენტაცია მოიცავს:

- ჯგუფის აუდიტორის ფაილში შეტანილ დოკუმენტაციას; და
- განცალკევებულ დოკუმენტაციას, რომელიც შეტანილია შესაბამისი კომპონენტის აუდიტორების ფაილებში, კომპონენტის აუდიტორების მიერ ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის შესრულებული სამუშაოს შესახებ (ე.ი. კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაცია).

გ169. ჯგუფის აუდიტის დოკუმენტაციის დაკომპლექტებასა და შენახვაზე ვრცელდება ჯგუფის აუდიტორის ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები ხმსს 1-ის[94] შესაბამისად. ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია კომპონენტის აუდიტორებისთვის სპეციალური ინსტრუქციების მიცემა, რომელიც ეხება ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს დოკუმენტაციის დაკომპლექტებისა და შენახვის წესებს.

კომპონენტების განსაზღვრისთვის ჯგუფის აუდიტორის მიერ გამოყენებული საფუძველი (იხ. პუნქტი 59(ბ)

გ170. ჯგუფის აუდიტორის მიერ კომპონენტების განსაზღვრისთვის გამოყენებული საფუძვლის დოკუმენტირება შესაძლებელია სხვადასხვა გზით, მათ შორის, იმ დოკუმენტაციის, რომელიც დაკავშირებულია 22-ე, 23-ე და 57(ა) პუნქტების მოთხოვნების შესრულებასთან.

გ171. ხმსს 1[95] მოიცავს მითითებებს ისეთ საკითხებზე, რომელსაც შესაძლოა ითვალისწინებდეს ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები გარიგების გუნდის წევრების კომპეტენციასა და შესაძლებლობებთან დაკავშირებით. ამგვარ პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა აღწერილი იყოს ან მოცემული იყოს მითითებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა მოხდეს გარიგების გუნდის, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების კომპეტენციისა და შესაძლებლობების განსაზღვრის

94. ხმსს 1, პუნქტები 31(ვ) და გ83_გ85.

95. ხმსს 1, პუნქტი გ96.

პროცესის დოკუმენტირება. მაგალითად, კომპონენტის აუდიტორისგან 24-ე პუნქტის შესაბამისად მოპოვებული დასტური შესაძლოა მოიცავდეს ინფორმაციას შესაბამის დარგში კომპონენტის აუდიტორის მუშაობის გამოცდილების შესახებ. ჯგუფის აუდიტორმა შესაძლოა მოითხოვოს ასევე იმის დადასტურებაც, რომ კომპონენტის აუდიტორს აქვს საკმარისი დრო დავალებული აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად.

კომპონენტების აუდიტორების ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის დოკუმენტაცია (იხ. პუნქტი 59(ვ))

გ172. როგორც აღწერილი გ75 პუნქტში, ჯგუფის აუდიტში ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის მიდგომას განსაზღვრავს ჯგუფის აუდიტორი კონკრეტული გარიგების ფაქტებსა და გარემოებებზე დაყრდნობით და, როგორც წესი, მოიცავს ჯგუფის აუდიტორის ფირმის პოლიტიკას ან პროცედურებს და ასევე ჯგუფის აუდიტისთვის სპეციფიკურ საპასუხო ზომებს. ამგვარ პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა ასევე აღწერილი იყოს ან მოცემული იყოს მითითებები იმ დოკუმენტაციის შესახებ, რომელიც ეხება ჯგუფის აუდიტორის მიერ გარიგების გუნდისთვის გაწეულ ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობას და მათი სამუშაოს მიმოხილვას.

გ173. ასს 300[96] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეიმუშაოს აუდიტის გეგმა, რომელშიც აისახება გარიგების გუნდის წევრებზე განსახორციელებელი ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის დაგეგმილი ხასიათი, ვადები და მასშტაბი. როდესაც ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორები მონაწილეობენ, ხშირად გეგმაში ამ საკითხების მოცულობა სხვადასხვა კომპონენტისთვის სხვადასხვანაირი იქნება, რაც იმას ნიშნავს, რომ კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათზე, ვადებსა და მასშტაბზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს გ51 პუნქტში აღწერილი საკითხები.

გ174. ჯგუფის აუდიტორის დოკუმენტაცია, რომელიც ეხება კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობას და მათი სამუშაოს მიმოხილვას, შესაძლოა მოიცავდეს მაგალითად:

96. ასს 300, მე-9 პუნქტი.

- კომპონენტის აუდიტორებთან მოთხოვნილ კომუნიკაციას, მათ შორის, წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნის შესაბამისად გამოცემულ ინსტრუქციებს და დასტურის წერილებს;
- იმ საფუძვლის დასაბუთებას, რომლის მიხედვითაც შეირჩა კომპონენტის აუდიტორების ობიექტები ადგილზე მისვლისთვის, შეხვედრებზე დამსწრები პირები და განსახილველი საკითხების ხასიათი;
- კომპონენტის აუდიტორებთან ან კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან გამართულ შეხვედრებზე განხილულ საკითხებს;
- იმ საფუძვლის დასაბუთებას, რომლის მიხედვითაც ჯგუფის აუდიტორის გადაწყვეტილებით შეირჩა მიმოხილვისთვის კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაცია;
- კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოში დაგეგმილი მონაწილეობის ხასიათსა და მასშტაბში შეტანილ ცვლილებებს და ამ ცვლილების მიზეზებს (მაგალითად, უფრო გამოცდილი გარიგების გუნდის წევრების დანიშვნა აუდიტის ისეთ სფეროებზე, რომლებიც თავდაპირველად დაგეგმილთან შედარებით უფრო რთული ან სუბიექტური აღმოჩნდა).

გ175. 47-ე პუნქტის თანახმად, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა და რა მოცულობით არის საჭირო ამა თუ იმ კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა. ჯგუფის აუდიტორის ამ გადაწყვეტილებასთან დაკავშირებული მითითებები მოცემულია გ148-გ149 პუნქტებში.

გ176. როგორც წესი, აუცილებელი არ არის, რომ ჯგუფის აუდიტორის აუდიტის ფაილში შეტანილი იყოს კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაცია. თუმცა, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ ჯგუფის აუდიტორის აუდიტის ფაილში შეიტანს მოკლე ინფორმაციას ზოგიერთი კომპონენტის აუდიტის დოკუმენტაციიდან, ან პირდაპირ გადმოიტანს ზოგიერთ ინფორმაციას, ან შეინახავს დოკუმენტაციის ასლებს, ამა თუ იმ კონკრეტული საკითხის აღწერის გასამყარებლად, რომლის შესახებ მას აცნობა კომპონენტის აუდიტორმა, მათ შორის, იმ საკითხების, რომლის ინფორმირება მოითხოვება წინამდებარე ასს-ით. კომპონენტის აუდიტორის ამგვარი დოკუმენტაციის მაგალითებია:

- კომპონენტის აუდიტორის მიერ განხორციელებული ყველა მნიშვნელოვანი განსჯის ჩამონათვალი/აღწერა ან მათი რეზიუმე და განსჯის შედეგად გამოტანილი დასკვნები, რომლებიც შესაფერისია ჯგუფის აუდიტისთვის;

- საკითხები, რომლის შესახებ ინფორმირება შესაძლოა აუცილებელი გახდეს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის; ან
- საკითხები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტორმა შეიძლება აუდიტის ძირითად საკითხებად მიიჩნიოს და უნდა აისახოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში.

გ177. როდესაც კანონმდებლობით მოითხოვება, შესაძლოა აუცილებელი გახდეს კომპონენტის აუდიტორის გარკვეული დოკუმენტაციის ჩართვა ჯგუფის აუდიტორის აუდიტის ფაილში, მაგალითად, მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნის შესასრულებლად, რომელიც ეხება კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან დაკავშირებული დოკუმენტაციის მიმოხილვას.

გ178. ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესაბამისად დადგენილი ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები, ან ფირმის ან ქსელის მიერ გამოყოფილი რესურსები შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს დაეხმაროს კომპონენტის აუდიტორებზე განხორციელებული ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის შესახებ დოკუმენტაციის შექმნაში. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის კომუნიკაციის გასაადვილებლად შესაძლებელია ელექტრონული აუდიტის ინსტრუმენტის გამოყენება. აუდიტის ელექტრონული ინსტრუმენტის გამოყენება ასევე შესაძლებელია აუდიტის დოკუმენტაციისთვისაც, მათ შორის, ინფორმაციის მისაწოდებლად მიმომხილველის (მიმომხილველების) და დოკუმენტაციის მიმოხილვის თარიღ(ებ)ისა და მოცულობის შესახებ.

დამატებითი მოსაზრებები ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციაზე წვდომა შეზღუდულია (იხ. 59-ე პუნქტი)

გ179. გარკვეულ გარემოებებში, ჯგუფის აუდიტისთვის აუდიტის დოკუმენტაციის შექმნასთან შესაძლოა გარკვეული დამატებითი სირთულეები ან პრობლემები იყოს დაკავშირებული. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს მაგალითად, როდესაც კანონმდებლობა კომპონენტის აუდიტორს უკრძალავს დოკუმენტაციის გაგზავნას

თავისი იურისდიქციის ფარგლებს გარეთ, ან როდესაც ომი, სამოქალაქო არეულობა ან დაავადების აფეთქება ზღუდავს შესაბამისი კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციასთან წვდომას.

გ180. შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორმა ამგვარი შეზღუდვების გადალახვა შეძლოს მაგალითად, შემდეგი ზომების გატარებით:

- კომპონენტის აუდიტორთან ადგილზე მისვლით ან შეხვედრის მოწყობით სხვა ადგილას, კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის ჩასატარებლად;
- აუდიტის შესაბამისი დოკუმენტაციის მიმოხილვის ჩატარებით დისტანციურად, ტექნოლოგიების გამოყენებით, როდესაც ამის გაკეთება არ იკრძალება კანონმდებლობით;
- კომპონენტის აუდიტორისთვის მემორანდუმის მომზადებისა და მიწოდების მოთხოვნით, რომელშიც ასახული იქნება შესაბამისი ინფორმაცია და, აუცილებლობის შემთხვევაში, კომპონენტის აუდიტორთან განხილვის ორგანიზებით, მემორანდუმის შინაარსის განსახილველად; ან
- კომპონენტის აუდიტორთან ერთად ჩატარებული პროცედურების, მოპოვებული მტკიცებულებებისა და კომპონენტის აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების განხილვით.

პროფესიული განსჯის საგანია გადაწყვეტილების მიღება იმის თაობაზე, ზემოთ აღწერილი ერთი ან რამდენიმე ქმედება საკმარისი იქნება თუ არა არსებული შეზღუდვების გადასალახად ჯგუფის აუდიტის ფაქტებსა და გარემოებებზე დაყრდნობით.

გ181. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც შეზღუდულია კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციასთან წვდომა, მაინც აუცილებელია, რომ ჯგუფის აუდიტორის დოკუმენტაცია შეესაბამებოდეს ასს-ების მოთხოვნებს, მათ შორის, იმ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ჯგუფის აუდიტორის მიერ კომპონენტის აუდიტორებისთვის გაწეული ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის ამსახველ დოკუმენტაციას. ასეთ ვითარებაში ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა გამოადგეს გ148–გ149 პუნქტებში მოცემული მითითებები, როდესაც ადგენს კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის მასშტაბს. გ176 და გ177 პუნქტებში მოყვანილია ისეთი გარემოებების მაგალითები, როდესაც შესაძლოა აუცილებელი გახდეს ამა თუ იმ კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის ჩართვა ჯგუფის აუდიტორის აუდიტის ფაილში.

გ182. თუ ჯგუფის აუდიტორი ვერ შეძლებს კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციაზე წვდომასთან დაკავშირებული შეზღუდვების გადალახვას, ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს იმის განხილვა, არსებობს თუ არა აუდიტის მასშტაბის ისეთი შეზღუდვა, რომლის გამო აუცილებელი იქნება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული მოსაზრების მოდიფიცირება. იხ. გ45 პუნქტი.

1-ელი დანართი:
(იხ. პუნქტი გ45)

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნის ნიმუში ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც ჯგუფის გარიგების გუნდს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის იმ სუბიექტის ჯგუფის აუდიტი, რომელსაც ჰყავს შვილობილი საწარმოები (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) გამოიყენება);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფასს სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- ჯგუფის აუდიტორს არ შეუძლია წილობრივი მეთოდით აღრიცხული მნიშვნელოვანი კომპონენტის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება (რომელიც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებულია 15 მლნ დოლარის ღირებულებით, მთლიანობაში ანგარიშგებაში კი ასახულია 60 მლნ დოლარის ღირებულების აქტივები), რადგან ჯგუფის აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი არ იყო ბუღალტრული ჩანაწერები, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან აუდიტორთან კონტაქტის დამყარება;
- ჯგუფის აუდიტორი გაეცნო 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის კომპონენტის აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, მის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნასთან ერთად და განიხილა ამ კომპონენტთან დაკავშირებული ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან ინახება;

- ჯგუფის გარიგების პარტნიორის აზრით, ამ შემთხვევაში, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია, მაგრამ ყოვლისმომცველი არ არის;[97]
- ბესსს-ის კოდექსი მოიცავს ყველა სათანადო ეთიკურ მოთხოვნას, რომელიც ამ აუდიტის შესაფერისია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაუწყვეტია აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;[98]
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული პირობითი მოსაზრება გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;
- პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

97. თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორის შეფასებით, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც, ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უარი უნდა განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

98. ასს 701 _ „*აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე [99]

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას საღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა გარდა, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC ჯგუფის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ABC კომპანიის ინვესტიცია XYZ კომპანიაში, რომელიც წარმოადგენს მოცემული წლის განმავლობაში შეძენილ უცხოურ მეკავშირე კომპანიას და აღირიცხება წილობრივი მეთოდით, 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია $15 მლნ ღირებულებით, ხოლო ABC კომპანიის კუთნილი წილი $1 მლნ XYZ კომპანიის წმინდა შემოსავალში ასახულია ABC კომპანიის აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში. ჩვენ ვერ შევძელით 20X1 წლის

[99] ქვესათაური „დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე~.

31 დეკემბრის მდგომარეობით XYZ კომპანიაში ABC კომპანიის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისა და XYZ კომპანიის მოცემული წლის წმინდა შემოსავალში ABC კომპანიის კუთვნილი წილის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რადგან ჩვენთვის ხელმისაწვდომი არ გახადეს XYZ კომპანიის ფინანსური ინფორმაცია და უარი გვითხრეს XYZ კომპანიის ხელმძღვანელობასთან და აუდიტორებთან დაკავშირებაზე. ამის გამო, ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელია თუ არა აღნიშნული თანხების რამენაირად კორექტირება.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“* ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ჯგუფისგან ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის* (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი) შესაბამისად. გარდა ამისა, შევასრულეთ ბესსს-ის ეთიკის კოდექსით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული)[100] მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-6 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-6 ნიმუშის „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის ბოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება პირობითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმავდროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.*]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე [101]

[100] ასს 720 (გადასინჯული) – *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.*

[101] ამ საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული))*[102] *შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.*]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში. მხოლოდ ამოღებული იქნება ბოლო ორი აბზაცი, რომლებიც გამოიყენება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების აუდიტორის დასკვნაში.*]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში*]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

102. ასს 700 (გადასინჯული) _ „*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*“.

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტი გ88)

ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა

1. ამ დანართში განხილულია შიდა კონტროლთან დაკავშირებული ისეთი საკითხების მაგალითები, რომლებიც შესაძლოა სასარგებლო იყოს შიდა კონტროლის სისტემის შესასწავლად ჯგუფის გარემოს კონტექსტში. ამასთან, უფრო განვრცობილია მასალა იმის თაობაზე, როგორ გამოიყენება ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[103] ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით. ეს მაგალითები შესაძლოა შესაფერისი არ იყოს ჯგუფის აუდიტის ყველა გარიგებისთვის და არც მაგალითების ჩამონათვალია სრულყოფილი.

კონტროლის გარემო

2. ჯგუფის აუდიტორმა კონტროლის გარემოს გაცნობისას შესაძლოა შეისწავლოს, მაგალითად, შემდეგი საკითხები:
   - ჯგუფის მართვის სტრუქტურა და ხელმძღვანელობის ფუნქციები ჯგუფის მასშტაბით, ასევე ჯგუფის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ზედამხედველობაზე, მათ შორის, შეთანხმებები, რომლებიც ეხება უფლებამოსილი და პასუხისმგებელი პირების დანიშვნას ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ხელმძღვანელობაში;
   - როგორ არის სტრუქტურირებული და ორგანიზებული ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის ზედამხედველობის პროცესი, რომელსაც ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები;
   - როგორ ხდება ეთიკისა და ქცევის სტანდარტების ინფორმირება და პრაქტიკაში რეალიზება ჯგუფის მასშტაბით (მაგალითად, ჯგუფის დონის პროგრამები, როგორიც არის ქცევის კოდექსი და თაღლითობის პრევენციის პროგრამები);
   - პოლიტიკისა და პროცედურების ერთგვაროვნება ჯგუფის მასშტაბით, მათ შორის, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცედურების სახელმძღვანელო.

ჯგუფის რისკის შეფასების პროცესი

3. ჯგუფის აუდიტორის მიერ ჯგუფის რისკის შეფასების პროცესის შესწავლა შესაძლოა მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიც არის ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი რისკის შეფასების პროცესი, რომელიც წარმოადგენს იმ ბიზნესრისკების, მათ შორის, თაღლითობის

103. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-3 დანართი.

რისკის გამოვლენის, გაანალიზებისა და მართვის პროცესს, რომლებმაც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაძლოა არსებითი უზუსტობა გამოიწვიოს. გარდა ამისა, შესაძლოა მოიცავდეს იმის გარკვევასაც, როგორ არის ორგანიზებული ჯგუფის რისკის შეფასების პროცესი და ამ პროცესში როგორ არიან ჩართული ჯგუფში შემავალი სუბიექტები და ბიზნესერთეულები.

შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი ჯგუფის პროცესი

4. ჯგუფის აუდიტორის მიერ შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი ჯგუფის პროცესის შესწავლა შესაძლოა მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიც არის, მაგალითად კონტროლის პროცედურების მონიტორინგი, მათ შორის, როგორ ხორციელდება ზემოაღნიშნული მონიტორინგის პროცესი და, შესაბამის შემთხვევაში, შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობა ჯგუფის მასშტაბით, მათ შორის, შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობის ხასიათი, მისი პასუხისმგებლობები და კონკრეტულად ის საქმიანობები, რომლებიც დაკავშირებულია ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების კონტროლის პროცედურების მონიტორინგთან. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს)[104] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორების ობიექტურობას, ასევე შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობის დონე და იყენებს თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილება სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, მათ შორის ხარისხის კონტროლს.

საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია

5. ჯგუფის აუდიტორმა ჯგუფის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის გაცნობისას შესაძლოა შეისწავლოს, მაგალითად, შემდეგი საკითხები:

- ცენტრალიზაციის დონე ჯგუფის სტ გარემოში და სტ გამოყენებითი პროგრამების, სტ პროცესებისა და სტ ინფრასტრუქტურის ერთგვაროვნება;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობის პროცესი, რომლის მეშვეობითაც ახორციელებს ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ოპერაციებისა და ფინანსური შედეგების მონიტორინგს, მათ შორის, რეგულარული ანგარიშების მომზადების პროცედურებს, რაც ჯგუფის ხელმძღვანელობას საშუალებას

104. ასს 610 (გადასინჯული 2019 წელს), *შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება.*

აძლევს, მონიტორინგი განახორციელოს ბიუჯეტების შესრულების მდგომარეობაზე და გაატაროს სათანადო ზომები;

- ჯგუფის დონეზე შიდაჯგუფური ოპერაციებისა და არარეალიზებული მოგების, ასევე შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების მონიტორინგი, კონტროლი, შეჯერება და ელიმინირება;
- პროცესი, რომელიც განკუთვნილია ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულებისგან მიღებული ფინანსური ინფორმაციის დროულობის მონიტორინგისა და ამ ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის შეფასებისთვის.

კონსოლიდაციის პროცესი

6. ჯგუფის აუდიტორმა კონსოლიდაციის პროცესის გაცნობისას შესაძლოა შეისწავლოს, მაგალითად, შემდეგ საკითხები:

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან დაკავშირებული საკითხები

- რამდენად ესმით ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები;
- პროცესი, რომელიც განკუთვნილია ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების იდენტიფიკაციისა და ბუღალტრული აღრიცხვისთვის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად;
- პროცესი, რომელიც განკუთვნილია საანგარიშგებო სეგმენტების განსაზღვრისთვის, ფინანსურ ანგარიშგებაში სეგმენტების შესახებ ინფორმაციის წარდგენის მიზნით ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად;
- პროცესი, რომელიც განკუთვნილია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების იდენტიფიკაციისთვის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის მიზნით;
- სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც გამოიყენება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, წინა ფინანსურ წელთან შედარებით მასში შესული ცვლილებები, ასევე ცვლილებები, რომლებიც გამოწვეულია ახალი ან გადასინჯული სტანდარტების შემოღებით ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;

- პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ჯგუფში შემავალი იმ სუბიექტების ან ბიზნესერთეულებისთვის, რომლებსაც ჯგუფის საანგარიშგებო თარიღისგან განსხვავებული საანგარიშგებო თარიღები აქვთ.

კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული საკითხები

- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი პროცესი, რომელიც განკუთვნილია ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესასწავლად და, შესაბამის შემთხვევაში, ერთგვაროვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების უზრუნველსაყოფად ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ასევე სააღრიცხვო პოლიტიკებში არსებული განსხვავებების გამოსავლენად და, საჭიროებისამებრ, დასაკორექტირებლად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად. ერთგვაროვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა არის ჯგუფის მიერ დადგენილი სპეციფიკური პრინციპები, საფუძვლები, კონვენციები, წესები და პრაქტიკული მეთოდები/ხერხები, რომლებიც ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს და რომლებსაც ჯგუფში შემავალი სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები იყენებენ მსგავსი ოპერაციების ერთნაირად წარსადგენად ანგარიშგებაში. როგორც წესი, ეს პოლიტიკა აღწერილი იქნება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცედურების სახელმძღვანელოში და ანგარიშგების პაკეტში, რომელიც გამოცემულია ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ.
- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი პროცესი, რომელიც უზრუნველყოფს ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების მიერ კონსოლიდაციის მიზნებისთვის მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების სისრულეს, სისწორეს და დროულ წარდგენას.
- პროცესი, რომელიც განკუთვნილია ჯგუფში შემავალი უცხოური სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის გადასაყვანად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების ვალუტაში.
- როგორ არის ორგანიზებული კონსოლიდაციის შესაფერისი სტ გარემო და პოლიტიკა, რომელიც განსაზღვრავს კონსოლიდაციის პროცესისთვის, მათ შორის, შესაბამისი სტ გამოყენებითი პროგრამებისთვის საჭირო ინფორმაციის ნაკადებს.

- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი პროცესი, რომელიც განკუთვნილია ინფორმაციის მოსაპოვებლად შემდგომი მოვლენების შესახებ.

კონსოლიდაციის კორექტირებებსა და რეკლასიფიკაციასთან დაკავშირებული საკითხები

- პროცესი, რომელიც განკუთვნილია კონსოლიდაციის კორექტირებების აღრიცხვისთვის, მათ შორის, შესაბამისი საბუღალტრო გატარებების მომზადება, ავტორიზაცია და დამუშავება, ასევე კონსოლიდაციის პროცესზე პასუხისმგებელი პერსონალის გამოცდილება;
- კონსოლიდაციის კორექტირებები, რომლებიც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით;
- იმ მოვლენებისა და ოპერაციების კომერციული არსი, რომლებიც იწვევს კონსოლიდაციის კორექტირებებს;
- ჯგუფში შემავალ სუბიექტებს ან ბიზნესერთეულებს შორის განხორციელებული ოპერაციების სიხშირე, ხასიათი და მოცულობა;
- შიდაჯგუფური ოპერაციებისა და არარეალიზებული მოგების, ასევე შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების მონიტორინგის, კონტროლის, შეჯერებისა და ელიმინირების პროცედურები;
- შემენილი აქტივებისა და ვალდებულებების სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრისთვის გამოყენებული ეტაპები, გუდვილის ამორტიზაციის (შესაბამის შემთხვევაში) და გუდვილის გაუფასურების ტესტირების პროცედურები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად;
- ძირითად მესაკუთრესთან ან უმცირესობის წილის მფლობელებთან დადებული შეთანხმებები, რომელიც ეხება ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების მიერ მიღებულ ზარალს (მაგალითად, უმცირესობის წილის ვალდებულება ამგვარი ზარალის ანაზღაურებასთან მიმართებით).

მაკონტროლებელი საქმიანობა

7. ჯგუფის აუდიტორმა მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის გაცნობისას შესაძლოა შეისწავლოს, მაგალითად, შემდეგი საკითხები:

- ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნება და სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მთელი ჯგუფის ან მისი ნაწილისთვის;
- მთელ ჯგუფში ან მის გარკვეულ ნაწილში მოქმედი კონტროლის იმ პროცედურების დიზაინის ერთგვაროვნების ხარისხი, რომლებიც განკუთვნილია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის ცალკეული მტკიცების დონეზე;
- რამდენად თანამიმდევრულად არის დანერგილი ერთნაირი დიზაინის მქონე კონტროლის პროცედურები მთელ ჯგუფში ან მის ნაწილში.

მე-3 დანართი

ისეთი მოვლენების ან პირობების მაგალითები, რომლებსაც შეუძლია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების წარმოშობა

ქვემოთ მოყვანილია ისეთი მოვლენების (მათ შორის, ოპერაციების) და პირობების მაგალითები, რომლებიც შესაძლოა მიანიშნებდეს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან, მათ შორის, კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული, თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე. თანდაყოლილი რისკფაქტორების მიხედვით მოყვანილი მაგალითები ფართო სპექტრის მოვლენებსა და პირობებს მოიცავს; თუმცა, ყველა ეს მოვლენა და პირობა შესაფერისი არ იქნება ჯგუფის აუდიტის ყველა გარიგებისთვის და არც მაგალითების ჩამონათვალია სრულყოფილი და ამომწურავი. მოვლენები და პირობები კატეგორიებად დაყოფილია იმგვარი თანდაყოლილი რისკფაქტორების მიხედვით, რომლებიც შესაძლოა ყველაზე დიდი გავლენის მქონე იყოს კონკრეტულ გარემოებებში. მნიშვნელოვანია, რომ თანდაყოლილ რისკფაქტორებს შორის არსებული ურთიერთკავშირების გამო, მოვლენებისა და პირობების კონკრეტულ მაგალითზე, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს სხვა თანდაყოლილი რისკსფაქტორებიც, სხვადასხვა ხარისხით. ასევე იხილეთ ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-2 დანართი.

თანდაყოლილი რისკფაქტორი	ისეთი მოვლენების ან პირობების მაგალითები, რომლებსაც არსებითი უზუსტობის რისკების წარმოშობა შეუძლია ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში მტკიცების დონეზე
სირთულე	• რთული ოპერაციების არსებობა, რომლებიც აღირიცხება ჯგუფში შემავალ რამდენიმე სუბიექტში ან ბიზნესერთეულში; • ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების მიერ ისეთ სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება, რომელიც განსხვავდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისგან; • სააღრიცხვო შეფასებები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლის მოსამზადებლად რთულ პროცესებს იყენებენ ჯგუფში შემავალი სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, როგორიც არის, მაგალითად, რთული ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრული აღრიცხვა;

	• ოპერაციები, რომლებზეც ვრცელდება რამდენიმე იურისდიქციის მაღალი დონის, რთული რეგულირების რეჟიმი, ან ჯგუფში შემავალი სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, რომლებიც მრავალ დარგში საქმიანობენ და ამ დარგებზე რეგულირების განსხვავებული რეჟიმი ვრცელდება.
სუბიექტურობა	• განსჯა, რომელიც ეხება იმის განსაზღვრას, ჯგუფში შემავალი რომელი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაცია საჭიროებს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ინტეგრირებას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მაგალითად, ჯგუფში არსებობს თუ არა სპეციალური დანიშნულების ან არაკომერციული სუბიექტები და საჭიროა თუ არა მათი ინტეგრაცია. • განსჯა, რომელიც ეხება ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გამოყენების სისწორის დადგენას.
ცვლილება	• სუბიექტების შეძენის ან გასხვისების, ან რეორგანიზაციების სიხშირე.
განუსაზღვრელობა	• ჯგუფში შემავალი სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, რომლებიც უცხოურ იურისდიქციებში საქმიანობენ და შესაძლოა ისეთი ფაქტორების ზემოქმედებას განიცდიდნენ, როგორიც არის, მაგალითად სახელმწიფოს მხრიდან მოულოდნელი ჩარევა ისეთ სფეროებში, როგორიც არის ვაჭრობა და ფისკალური პოლიტიკა, ასევე ვალუტისა და დივიდენდების მოძრაობასთან დაკავშირებული შეზღუდვები და ვალუტის კურსების ცვალებადობა.
ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან სხვა თაღლითობის რისკფაქტორებით	• დაკავშირებულ მხარეთა უჩვეულო ურთიერთობები და ოპერაციები. • განსხვავებული საანგარიშგებო თარიღების მქონე სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების

გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, რამდენადაც ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე	არსებობა ჯგუფში, რაც შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს ოპერაციების შესრულების ვადებით მანიპულირებისთვის. • წინა პერიოდებში გამოვლენილი არაავტორიზებული ან არასრულყოფილი კონსოლიდაციის კორექტირებები. • ჯგუფში აგრესიული საგადასახადო დაგეგმვის გამოყენება, ან ოფშერულ ზონაში მდებარე სუბიექტებთან განხორციელებული მსხვილი ფულადი ოპერაციები. • წინა პერიოდებში გამოვლენილი შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთები, რომლის დაბალანსება ან შეჯერება არ განხორციელდა კონსოლიდაციისას. • ჯგუფის ფარგლებში განხორციელებული ფულადი სახსრების გადარიცხვის მსხვილი ან უჩვეულო ოპერაციები, კერძოდ, ახლად დაფუძნებულ სუბიექტებში ან ბიზნესერთეულებში, რომლებიც საქმიანობენ მნიშვნელოვანი ან გაზრდილი თაღლითობის რისკის მქონე რეგიონებში.

ქვემოთ განხილულია ინდიკატორები იმისა, რომ კონტროლის გარემო, ჯგუფის რისკის შეფასების პროცესი ან ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი ჯგუფის პროცესი შესაძლოა არ იყოს ჯგუფის გარემოებების შესაფერისი, ჯგუფის ხასიათისა და სირთულის გათვალისწინებით და არ ქმნიდეს სათანადო საფუძველს ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების ფუნქციონირებისთვის:

- კორპორაციული მართვის არადამაკმაყოფილებელი სტრუქტურები, მათ შორის, გადაწყვეტილებების მიღების პროცესები, რომლებიც არ არის გამჭვირვალე;
- ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების არარსებობა ან არაეფექტურობა, მათ შორის, არაადეკვატურობა ჯგუფის მმართველობითი ინფორმაციის, რომელიც ეხება ოპერაციების და ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური შედეგების მონიტორინგს.

სხვა საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი შესწორებები, გამოწვეული შემოთავაზებული ასს 600-ით (გადასინჯული)

შენიშვნა: წინამდებარე განყოფილებაში განხილულია დამტკიცებული შესწორებები, რომლებიც სხვა საერთაშორისო სტანდარტებში შევიდა ასს 600-ის (გადასინჯული) დამტკიცების შედეგად და ძალაში შევა ასს 600-ის (გადასინჯული) ძალაში შესვლასთან ერთად. ამ განყოფილებაში ზემოაღნიშნული შესწორებები ნაჩვენებია იმ საერთაშორისო სტანდარტების ბოლო დამტკიცებული ვერსიების მიხედვით, რომლებშიც ცვლილებები შევიდა. ამასთან, ამ შესწორებებში მოცემული სქოლიოების ნუმერაცია არ შეესაბამება იმ საერთაშორისო სტანდარტებს, რომლებიც იცვლება და ამიტომ უნდა მიმართოთ თვითონ შესაფერის საერთაშორისო სტანდარტებს.

ხმსს 1 _ „ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

რესურსები (იხ. 32-ე პუნქტი)

...

ადამიანური რესურსები

...

გარიგების გუნდის წევრების დანიშვნა თითოეული გარიგებისთვის (იხ. 32(დ) პუნქტი))

გ96. ასს 220 (გადასინჯული)[1] განსაზღვრავს გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას იმასთან დაკავშირებით, რომ მან უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდის წევრებს, აუდიტორის გარე ექსპერტებსა და შიდა აუდიტორებს, რომლებიც გარიგების გუნდს უშუალო დახმარებას უწევენ, მაგრამ არ არიან გუნდის წევრები, ერთობლივად გააჩნიათ მოცემული გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის

1. ასს 220 (გადასინჯული), 26-ე პუნქტი.

საკმარისი დრო. ასს 600-ში(გადასინჯული)[2] უფრო განვრცობილია ეს საკითხი, კერძოდ, ახსნილია, როგორ უნდა მოხდეს ასს 220-ის (გადასინჯული) გამოყენება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. გარიგების გუნდის წევრების კომპეტენციისა და შესაძლებლობების უზრუნველსაყოფად ფირმის მიერ განსაზღვრული და გატარებული საპასუხო ზომები შესაძლოა მოიცავდეს ისეთ პოლიტიკას ან პროცედურებს, რომლებიც ეხება:

- ინფორმაციას, რომლის მოპოვება შეუძლია გარიგების პარტნიორს და ფაქტორებს, რომლებიც უნდა განიხილოს იმის დასადგენად, კონკრეტული გარიგების შესასრულებლად დანიშნულ გარიგების გუნდის წევრებს, მათ შორის წევრებს, რომლებიც ფირმის ქსელის, ქსელის სხვა ფირმის ან მომსახურების პროვაიდერის მიერ არიან დანიშნულები, გააჩნიათ მოცემული გარიგების შესრულებისთვის აუცილებელი კომპეტენცია და შესაძლებლობები;
- გარიგების გუნდის წევრების კომპეტენციასა და შესაძლებლობებთან დაკავშირებული პრობლემების გადაჭრის გზებს, კერძოდ იმ პირების, რომლებიც ფირმის ქსელის, ქსელის სხვა ფირმის ან მომსახურების პროვაიდერის მიერ არიან დანიშნულები.

...

ინფორმაცია და კომუნიკაცია (იხ. 33-ე პუნქტი)

...

კომუნიკაცია ფირმის ფარგლებში (იხ. პუნქტები 33(ბ) და 33(გ))

გ112. შესაძლოა ფირმა აღიარებდეს და საკომუნიკაციო არხების მეშვეობით განამტკიცებდეს პერსონალისა და გარიგების გუნდების პასუხისმგებლობას ინფორმაციის გაცვლაზე ფირმასთან და ერთმანეთთან, ფირმის ფარგლებში კომუნიკაციის პროცესის ხელშეწყობის მიზნით.

> *ფირმას, პერსონალსა და გარიგების გუნდებს შორის კომუნიკაციის მაგალითები*
>
> - ფირმა აცნობებს პერსონალს და გარიგების გუნდებს, რომ მათ პასუხისმგებლობა აკისრიათ ფირმის საპასუხო ზომების პრაქტიკაში რეალიზებაზე;
> - ფირმა პერსონალს და გარიგების გუნდებს აცნობებს ხარის-

2. ასს 600 (გადასინჯული) _ *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“*, ~~მე 19~~ 26-ე პუნქტი.

ხის მართვის სისტემის ცვლილებების შესახებ, თუ ცვლილებები დაკავშირებულია მათ პასუხისმგებლობასთან და პერსონალს და გარიგების გუნდებს მყისიერი და სათანადო ზომების გატარების საშუალებას აძლევს თავიანთი პასუხისმგებლობების შესაბამისად;

- ფირმა დათანხმებისა და გაგრძელების პროცესის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას აწვდის გარიგების გუნდებს გარიგებების დაგეგმვისა და შესრულების ეტაპებზე;
- გარიგების გუნდები ფირმას აწვდიან ინფორმაციას:
  - დამკვეთის შესახებ, რომელიც მოიპოვეს გარიგების შესრულების პროცესში და რომელიც ცნობილი რომ ყოფილიყო მანამ, სანამ გადაწყვეტილებას მიიღებდნენ დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმების, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გაგრძელების შესახებ, შესაძლოა ფირმას უარი განეცხადებინა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტული გარიგების შესრულებაზე;
  - ფირმის საპასუხო ზომების მუშაობის შესახებ (მაგ., საკითხები, რომლებიც ეხება გარიგებებში პერსონალის დანიშვნისთვის განკუთვნილ ფირმის პროცესებს), რაც, ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ნაკლოვანებაზე მიმანიშნებელი იყოს;
- გარიგების გუნდები ინფორმაციას აწვდიან გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ან პირს, რომელიც კონსულტაციას უწევს მათ;
- ჯგუფის აუდიტში, ჯგუფის აუდიტორი ~~გარიგების გუნდები~~ კომპონენტის აუდიტორებს აწვდის ~~ან~~ ინფორმაციას შესაფერისი საკითხების შესახებ, ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად, მათ შორის ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია ცალკეული გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასთან;
- პირ(ებ)ი, რომელსაც (რომლებსაც) ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრია(თ) დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესრულებაზე, შესაფერის პერსონალსა და გარიგების გუნდებს ინფორმაციას აწვდის (აწვდიან) დამოუკიდებლობის მოთხოვნებში შესული ცვლილებებისა და ამგვარ ცვლილებებთან დაკავშირებულ ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების შესახებ.

...

ხმსს 2 _ „გარიგების ხარისხის მიმოხილვა“

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება (იხ. 24-27-ე პუნქტები)

...

გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ ჩატარებული პროცედურები (იხ. 25-27-ე პუნქტები

...

ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები

გ32. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება შეიძლება, ჯგუფის ზომიდან და სირთულიდან გამომდინარე, მოიცავდეს დამატებითი საკითხების განხილვას იმ პირთან დაკავშირებით, რომელიც დაინიშნა გარიგების ხარისხის მიმომხილველად ჯგუფის აუდიტში. 21 (ა) პუნქტის მიხედვით, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები უნდა მოითხოვდეს, რომ გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა თავის თავზე აიღოს საერთო პასუხისმგებლობა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებაზე. ამისათვის შედარებით მსხვილი და უფრო რთული ჯგუფის აუდიტის დროს ჯგუფის გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შეიძლება დასჭირდეს მნიშვნელოვანი საკითხების და მნიშვნელოვანი განსჯის განხილვა, ჯგუფის აუდიტორის ~~გარიგების გუნდის~~ გარდა, გარიგების გუნდის სხვა წამყვან წევრებთან (მაგ., ~~იმ პირებთან, რომლებიც პასუხს აგებენ~~ ამა თუ იმ კომპონენტის აუდიტორი ~~ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით აუდიტის პროცედურების ჩატარებაზე~~). ასეთ ვითარებაში, გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შეიძლება დაეხმარონ სხვა პირები მე-20 პუნქტის შესაბამისად. გ22 პუნქტის მითითებები შეიძლება მაშინ აღმოჩნდეს სასარგებლო, როდესაც ჯგუფის აუდიტში გარიგების ხარისხის მიმომხილველი ასისტენტებს იყენებს დასახმარებლად.

…

ასს 220 (გადასინჯული) _ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

…

ასს 220-ის მოქმედების სფერო (იხ. 1-ლი პუნქტი)

გ1. ასს 220 ვრცელდება ფინანსური ანგარიშგების ყველა აუდიტზე, მათ შორის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზეც. ასს 600 (გადასინჯული)[3] ეხება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ საკითხებს, როდესაც აუდიტში მონაწილეობენ კომპონენტის აუდიტორები. გარემოებების შესაბამისად ადაპტირების შემთხვევაში, ასს 600-ის (გადასინჯული) გამოყენება შესაძლოა სასარგებლო იყოს ასევე იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გარიგების გუნდის შემადგენლობაში სხვა ფირმიდან მოწვეული პირები არიან. მაგალითად, როდესაც ასეთი პირი ესწრება ფიზიკურ ინვენტარიზაციას, ძირითადი საშუალებების ინსპექტირებას ან აუდიტის პროცედურებს ატარებს საერთო მომსახურების ცენტრში გარიგების გუნდისგან შორს მდებარე ტერიტორიაზე.

...

განმარტებები

გარიგების გუნდი (იხ. პუნქტი 12 (დ))

...

გ21ა. როდესაც აუდიტს ერთობლივი აუდიტორები ატარებენ, ერთობლივი გარიგების პარტნიორები და მათი გარიგების გუნდები ერთობლივად წარმოქმნიან „გარიგების პარტნიორს“ და „გარიგების გუნდს“ ასს-ების მიზნებისთვის. ამასთან, წინამდებარე ასს არ ეხება ერთობლივ აუდიტორებს შორის ურთიერთობას და არც იმ სამუშაოს, რომელსაც რომელიმე ერთი ერთობლივი აუდიტორი ასრულებს სხვა ერთობლივი აუდიტორის სამუშაოსთან მიმართებით.

ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების გამოყენება გარიგების გუნდის წევრების მიერ (იხ. პუნქტები მე-9, 12(დ) და მე-17)

---

3. ასს 600 (გადასინჯული) - *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“.*

...

24. კერძოდ, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები ფირმას ან გარიგების პარტნიორს შესაძლოა ფირმის პერსონალის მიმართ გამოსაყენებელი პოლიტიკისა და პროცედურებისგან განსხვავებული ზომების გატარებას ავალდებულებდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც არკვევენ, სხვა ფირმიდან მოწვეული პირი:

- არის თუ არა აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენციისა და შესაძლებლობების მქონე. მაგალითად, ამ პირზე არ გავრცელდება ფირმის პერსონალის დაქირავებისა და სწავლების პროცესები და, მაშასადამე, ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა მითითებული იყოს, რომ ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილების მიღება შესაძლებელია სხვა საშუალებით, მაგალითად ინფორმაციის მოპოვებით სხვა ფირმიდან, ან ლიცენზიის გამცემი ან სარეგისტრაციო ორგანოდან. ასს 600-ის (გადასინჯული) 26-ე და გ59-გ64 ~~მე 19 და გ38~~ პუნქტები შეიცავს მითითებებს კომპონენტის აუდიტორების კომპეტენციისა და შესაძლებლობების შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად;
- იცნობს თუ არა ჯგუფის აუდიტის გარიგებისთვის შესაფერის ეთიკურ მოთხოვნებს. მაგალითად, ამ პირზე არ გავრცელდება სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების სწავლებისთვის დადგენილი ფირმის პროცესი. ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა მითითებული იყოს, რომ ამის დადგენა შესაძლებელია სხვა საშუალებით, როგორიცაა ამ პირისთვის ინფორმაციის, სახელმძღვანელოების ან ინსტრუქციების მიწოდება, რომლებიც შეიცავს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების იმ დებულებებს, რომლებიც ეხება მოცემულ აუდიტის გარიგებასა და ამ პირს;
- დაადასტურებს თუ არა თავის დამოუკიდებლობას. მაგალითად, იმ პირებს, რომლებიც არ მიეკუთვნებიან ფირმის პერსონალს, შესაძლოა არ ჰქონდეთ იმის შესაძლებლობა, რომ დამოუკიდებლობის განაცხადები შეავსონ უშუალოდ ფირმის დამოუკიდებლობის სისტემებში. ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა მითითებული იყოს, რომ ასეთ პირებს აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით თავიანთი დამოუკიდებლობის მტკიცებულებების წარმოდგენა შეუძლიათ სხვა ფორმით, როგორიცაა, მაგალითად წერილობითი დასტური.

გ25. როდესაც ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები კონკრეტული ზომების გატარებას მოითხოვს გარკვეულ გარემოებებში (მაგ., კონსულ-

ტაციის გავლას კონკრეტული საკითხის შესახებ), შესაძლოა აუცილებელი იყოს ფირმის შესაბამისი პოლიტიკის ან პროცედურების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება იმ პირებისთვის, რომლებიც ფირმის პერსონალს არ მიეკუთვნებიან. მაშინ ასეთი პირები შეძლებენ გარიგების პარტნიორის გაფრთხილებას საჭიროების შემთხვევაში, რაც გარიგების პარტნიორს ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შესრულების საშუალებას მისცემს. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტში, თუ კომპონენტის აუდიტორი ატარებს აუდიტის პროცედურებს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით და გამოავლენს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ რთულ ან სადავო საკითხს, რომელზეც სავალდებულოა კონსულტაციის გავლა[4] ჯგუფის აუდიტორის პოლიტიკის ან პროცედურების შესაბამისად, კომპონენტის აუდიტორი შეძლებს ასეთი საკითხის შესახებ ჯგუფის აუდიტორის ~~გარიგების გუნდის~~ ინფორმირებას.

...

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული (იხ. პუნქტები 16-21-ე)

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (იხ. პუნქტები 1-ლი, 16-21-ე))

გ38. ასს 200[5] აუდიტორს ავალდებულებს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დაცვას, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შესაძლოა განსხვავდებოდეს გარიგების ხასიათისა და გარემოებების მიხედვით. მაგალითად, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული გარკვეული მოთხოვნები შესაძლოა ეხებოდეს მხოლოდ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების აუდიტს. ასს 600 (გადასინჯული), წინამდებარე ასს-ით განსაზღვრული მოთხოვნების გარდა, დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს მოიცავს კომპონენტის აუდიტორებისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესახებ ინფორმირებასთან დაკავშირებით.

...

4. იხ. 35-ე პუნქტი.

5. ასს 200, პუნქტები მე-14 და გ16 – გ19.

დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელება (იხ. 22-24-ე პუნქტები)

...

გ53. ზემოაღნიშნული პროცედურების ფარგლებში მოპოვებული ინფორმაცია შესაძლოა გარიგების პარტნიორს დაეხმაროს ამ ასს-ის მოთხოვნების შესრულებასა და შემდგომი სამოქმედო კურსის შესახებ დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღებაში. ამგვარი ინფორმაცია შესაძლოა მოიცავდეს:

- ინფორმაციას სუბიექტის სიდიდის, სირთულისა და ტიპის, მათ შორის, იმის შესახებ, არის თუ არა ეს ჯგუფის აუდიტი, რომელ დარგში ფუნქციონირებს სუბიექტი და რომელია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები;
- სუბიექტის გრაფიკს ანგარიშის წარდგენის შესახებ, მაგალითად, აუდიტის შუალედურ ან საბოლოო სტადიაზე;
- ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებით _ ინფორმაციას მშობელ საწარმოსა და მის კომპონენტებს შორის მაკონტროლებელი ურთიერთობების ტიპის შესახებ; და
- წინა პერიოდის აუდიტის გარიგების შემდეგ მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები სუბიექტში ან მისი საქმიანობის დარგში, რამაც შესაძლოა გავლენა იქონიოს გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი რესურსების ტიპზე, ასევე გარიგების გუნდის სამუშაოს ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის განსახორციელებლად საჭირო მეთოდებზე.

გ54. დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული პროცესის ფარგლებში მოპოვებული ინფორმაცია შესაძლოა შესაფერისი იყოს ასევე როგორც სხვა ასს-ების, ისე წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესასრულებლად, მაგალითად შემდეგ ასპექტებთან დაკავშირებული მოთხოვნების:

- აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმება, ასს 210-ის შესაბამისად[6].
- შეცდომით ან თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება, ასს 315-ისა (გადა-

6. ასს 210 _ *„აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება“,* მე-9 პუნქტი.

სინჯული 2019 წელს) და ასს 240-ის[7] შესაბამისად;

- ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში _ ჯგუფისა ~~, მისი კომპონენტების~~ და ~~მათი~~ მისი გარემოს შესწავლა ასს 600-ის (გადასინჯული) შესაბამისად და კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა;
- ასს 620-ის შესაბამისად იმის დადგენა, აუცილებელია თუ არა გარიგებაში აუდიტორის ექსპერტის ჩართვა, ხოლო თუ საჭიროა, რა სახით უნდა მოხდეს ეს; და
- სუბიექტის მმართველობის სტრუქტურა ასს 260-ის[8] (გადასინჯული) და ასს 265-ის[9] შესაბამისად.

...

გარიგების რესურსები (იხ. 25-28-ე პუნქტები)

...

გ60. აუდიტის გარიგებისთვის რესურსებს ძირითადად გამოყოფს ან ხელმისაწვდომს ხდის ფირმა, თუმცა, ზოგ შემთხვევაში შესაძლებელია, რომ აუდიტის გარიგებისთვის რესურსებს თვითონ გარიგების გუნდი მოიპოვებდეს. მაგალითად, როდესაც კომპონენტის აუდიტორს კანონმდებლობით ან სხვა მიზეზით მოეთხოვება აუდიტის მოსაზრების გამოთქმა კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და კომპონენტის აუდიტორი კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ იმავდროულად დანიშნულია აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად ჯგუფის აუდიტორის ~~გარიგების გუნდის~~ სახელით. ასეთ შემთხვევაში, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა გარიგების პარტნიორს ავალდებულებდეს განსხვავებული ზომების მიღებას, როგორიცაა ინფორმაციის მოთხოვნა კომპონენტის აუდიტორისგან იმის დასადგენად, საკმარისი და ადეკვატური რესურსები არის თუ არა გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი.

...

---

7. ასს 240 – *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“.*
8. ასს 260 (გადასინჯული) – *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“.*
9. ასს 265 _ *„ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“.*

არასაკმარისი ან არაადეკვატური რესურსები (იხ. 27-ე პუნქტი)

...

~~გ76. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, როდესაც კომპონენტის აუდიტორის მიერ კომპონენტში შესასრულებელ სამუშაოსთან დაკავშირებული რესურსები არ არის საკმარისი ან ადეკვატური, გარიგების პარტნიორს შეუძლია საკითხის განხილვა კომპონენტის აუდიტორთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან ფირმასთან საკმარისი და ადეკვატური რესურსების ხელმისაწვდომობის უზრუნველსაყოფად.~~

...

გარიგების შესრულება

...

ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა (იხ. 30-ე პუნქტი)

...

მიმოხილვის ჩატარება გარიგების პარტნიორის მიერ (იხ. 30-34-ე პუნქტები)

...

გ92. გარიგების პარტნიორი პროფესიულ განსჯას მიმართავს ისეთი სფეროების გამოსავლენად, რომლის შესახებაც გარიგების გუნდს მნიშვნელოვანი განსჯა დასჭირდა. ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა მითითებული იყოს კონკრეტული საკითხები, რომლებიც, ჩვეულებრივ, მნიშვნელოვანი განსჯის საგნად მიიჩნევა. აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით მნიშვნელოვანი განსჯა შესაძლოა ეხებოდეს აუდიტის საერთო სტრატეგიასთან დაკავშირებულ საკითხებს, ასევე აუდიტის ჩატარების გეგმას, გარიგების შესრულებას და გარიგების გუნდის მიერ გამოტანილ საერთო დასკვნებს. ამგვარი საკითხების მაგალითებია:

- გარიგების დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხები, მაგალითად, რომლებიც დაკავშირებულია არსებითობის განსაზღვრასთან;
- გარიგების გუნდის შემადგენლობა, მათ შორის:
  - პერსონალი, რომელსაც გააჩნია გამოცდილება ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროებში;
  - მომსახურების ცენტრების პერსონალის გამოყენება.
- გადაწყვეტილება გარიგებაში აუდიტორის ექსპერტის ჩართვის შესახებ, მათ შორის გარე ექსპერტის მოწვევის გადაწყვე-

ტილება;

- გარიგების გუნდის მიერ დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციისა და მასზე რეაგირებისთვის განსაზღვრული ზომების განხილვა;
- გარიგების გუნდის რისკის შეფასების პროცესი, მათ შორის სიტუაციები, როდესაც თანდაყოლილი რისკფაქტორების განხილვა და შეფასება საჭიროებს გარიგების გუნდის მნიშვნელოვან განსჯას;
- გარიგების გუნდის მიერ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის განხილვა;
- გარიგების გუნდის მიერ გარიგების მნიშვნელოვან სფეროებთან დაკავშირებით ჩატარებული პროცედურების შედეგები, მაგალითად გარიგების გუნდის მიერ გამოტანილი დასკვნები გარკვეული სააღრიცხვო შეფასებების, სააღრიცხვო პოლიტიკის ან საწარმოს ფუნქციონირებადობის შესახებ;
- ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს შეფასება გარიგების გუნდის მიერ და მათ მიერ გამოტანილი დასკვნები;
- ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში:
  - ჯგუფის აუდიტის შემოთავაზებული საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა;
  - გადაწყვეტილებები კომპონენტის აუდიტორების ჩართულობის შესახებ, მათ შორის, გადაწყვეტილებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა განხორციელდეს მათი სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა; ~~მაგალითად, როდესაც კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციასთან დაკავშირებულია არსებითი უზუსტობის მაღალი რისკი;~~ და
  - კომპონენტის აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოს შეფასება და ამის საფუძველზე გამოტანილი დასკვნები.
- როგორ გადაიჭრა საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტის სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმაზე;
- გარიგების შესრულების პროცესში გამოვლენილი შესწორებული ან შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობების მნიშვნელობა და მათი ადგილი;

- გუნდის მიერ შემოთავაზებული აუდიტორული მოსაზრება და საკითხები, რომელთა შესახებაც ინფორმირება სავალდებულოა აუდიტორის დასკვნაში, როგორიცაა, მაგალითად აუდიტის ძირითადი საკითხები, ან „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის“ აბზაცი.

...

ასს 230 _ „აუდიტის დოკუმენტაცია“

დანართი

(იხ. 1-ელი პუნქტი)

აუდიტის დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები სხვა ასს-ებში

მოცემულ დანართში განხილულია სხვა ასს-ების პუნქტები, რომლებიც შეიცავს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოთხოვნებს. მოცემული ჩამონათვალი არ ცვლის ამ ასს-ების მოთხოვნებისა და „გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის~ ნაწილში მოცემულ შესაბამის მასალას.

- ასს 210 - „*აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმება*~ – მე-10-12 პუნქტები.
- ასს 220 (გადასინჯული) - „*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა*~ – 41-ე პუნქტები.
- ასს 240 - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*~ – 45-48-ე პუნქტები.
- ასს 250 (გადასინჯული) - „*კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს*~ – 30-ე პუნქტი.
- ასს 260 (გადასინჯული) - „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*~ – 23-ე პუნქტი.
- ასს 300 - „*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა*~ – მე-12 პუნქტი.
- ასს 315 (გადასინჯული) - „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით*~ – 32-ე პუნქტი.
- ასს 320 - „*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*~ – მე-14 პუნქტი.
- ასს 330 - „*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*~ – 28-30-ე პუნქტები.

- ასს 450 - *„აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“* - მე-15 პუნქტი.
- ასს 540 (გადასინჯული) - *„სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“* – 39-ე პუნქტი.
- ასს 550 - *„დაკავშირებული მხარეები“* – 28-ე პუნქტი.
- ასს 600 (გადასინჯული) - *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“* – ~~50-ე~~ 59-ე პუნქტი.
- ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - *„შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“* – 36-37-ე პუნქტები.
- ასს 720 (გადასინჯული) - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“*, 25-ე პუნქტი.

...

ასს 240 _ „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე *აუდიტორის პასუხისმგებლობა* (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ6. კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს დამატებითი პროცედურების ჩატარებას და დამატებითი ზომების მიღებას. მაგალითად, ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსი (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი)* მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გარკვეული ზომები მიიღოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე რეაგირების მიზნით და განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა ზომების გატარება. ამგვარი ზომები შეიძლება მოიცავდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე ინფორმაციის მიწოდებას გარიგების გუნდის წევრი აუდიტორებისთვის ~~სხვა აუდიტორებისთვის, ჯგუფის აუდიტში, მათ შორის ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის, კომპონენტების~~

~~აუდიტორების~~ ან სხვა აუდიტორებისთვის, რომლებიც ~~ჯგუფის კომპონენტებთან მიმართებით~~ სამუშაოს ასრულებენ ჯგუფში შემავალ სუბიექტებში ან ბიზნესერთეულებში არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზნებისთვის ~~ფარგლებში~~, არამედ სხვა მიზნით.[10]

...

ასს 250 (გადასინჯული) _ „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე (იხ. მე-3-9 პუნქტები)

...

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

...

კანონმდებლობით, ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნებით დადგენილი დამატებითი პასუხისმგებლობები (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ8. კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს დამატებითი პროცედურების ჩატარებას და დამატებითი ზომების მიღებას. მაგალითად, ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსი (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსის კოდექსი)* მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გარკვეული ზომები მიიღოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე რეაგირების მიზნით და განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა ზომების გატარება. ამგვარი ზომები შეიძლება მოიცავდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე ინფორმაციის მიწოდებას გარიგების გუნდის წევრი აუდიტორებისთვის ან სხვა აუდიტორებისთვის ~~ჯგუფის აუდიტში, მათ შორის ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის, კომპონენტების აუდიტორების ან სხვა აუდიტორებისთვის~~, რომლებიც ~~ჯგუფის კომპონენტებთან მიმართებით~~

10. იხ. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსის პუნქტები მ360.16 _ 360.18გ1.

სამუშაოს ასრულებენ ჯგუფში შემავალ სუბიექტებში ან ბიზნეს-ერთეულებში არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზნებისთვის, ~~ფარგლებში,~~ არამედ სხვა მიზნით.[11]

...

ასს 260 (გადასინჯული) _ „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები (იხ. მე-11 პუნქტი)

...

გ4. ასს 600-ში (გადასინჯული) ჩამოთვლილია კონკრეტული საკითხები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტორებმა უნდა აცნობონ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს[11]. საკითხები, რომლის შესახებაც ჯგუფის აუდიტორი აცნობებს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, შესაძლოა მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, რომელზეც ჯგუფის აუდიტორის ყურადღება მიაპყრეს კომპონენტის აუდიტორებმა და ჯგუფის აუდიტორი ამის ცოდნას მნიშვნელოვნად მიიჩნევს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობის შესასრულებლად. ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმაციის მიწოდება კომპონენტის აუდიტორებსაც შეუძლიათ.[12] ასეთ ვითარებაში, ის შესაფერისი პირ(ებ)ი, ვისაც ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს კომპონენტის აუდიტორმა, დამოკიდებული იქნება გარიგების კონკრეტულ გარემოებებსა და ინფორმირებისთვის განსაზღვრულ საკითხზე. ზოგიერთ შემთხვევაში, რამდენიმე ~~კომპონენტი~~ სუბიექტი ან ბიზნესერთეული შეიძლება ერთსა და იმავე საქმიანობას ეწეოდნენ შიდა კონტროლის ერთსა და იმავე სისტემაში და ბუღალტრული აღრიცხვის ერთსა და იმავე მეთოდებს იყენებდნენ. როდესაც ამ სუბიექტების ან ბიზნეს-ერთეულების ~~კომპონენტების~~ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ერთი და იგივეა (მაგალითად, საერთო დირექტორთა საბჭო), ინფორმირების მიზნებისთვის დუბლირების თავიდან აცილება

---

11. ასს 600 (~~გადასინჯული~~) – *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*,“ ~~49-ე~~ 57-ე პუნქტი.

12 . ასს 600 (გადასინჯული), პუნქტი 45(კ).

შეიძლება ყველა ამ კომპონენტთან დაკავშირებული საკითხების ერთდროულად მიწოდებით.

...

1-ელი დანართი

(იხ. მე-3 პუნქტი)

ხმსს 1-ისა და სხვა ასს-ების სპეციფიკური მოთხოვნები, რომლებიც ეხება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას

ამ დანართში მითითებულია ხმსს 1^{13}-ისა და სხვა ასს-ების პუნქტები, რომლებიც მოითხოვს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას სპეციფიკური საკითხების შესახებ. მოცემული ჩამონათვალი არ გამოდგება ასს-ების მოთხოვნების გათვალისწინებისა და სხვა შესაბამისი მასალის შემცვლელად, რომელსაც მოიცავს განყოფილება `გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა~.

- ხმსს 1 - `*ხარისხის მართვა ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს*~ - პუნქტი 34(ე).
- ასს 240 - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*~ – პუნქტები 22-ე, 39(გ)(i) და 41-43-ე.
- ასს 250 (გადასინჯული) - `*კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს*~ – პუნქტები მე-15, მე-20 და 23-25-ე.
- ასს 265 - `*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ*~ – მე-9 პუნქტი.
- ასს 450 - `*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*~ – მე-12 და მე-13 პუნქტები.
- ასს 505 - `*გარე მხარეების დადასტურება*~ – მე-9 პუნქტი.
- ასს 510 - `*პირველი აუდიტის გარიგება – საწყისი ნაშთები*~ – მე-7 პუნქტი.
- ასს 540 (გადასინჯული) – *„საღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“,* 38-ე პუნქტი.

13. ხმსს 1 – *„ხარისხის მართვა ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.*

- ასს 550 - `*დაკავშირებული მხარეები*~ – 27-ე პუნქტი.
- ასს 560 - `*შემდგომი მოვლენები*~ – პუნქტები 7(ბ)-(გ), 10(ა), 13(ბ), 14(ა) და მე-17.
- ასს 570 (გადასინჯული) - `*ფუნქციონირებადი საწარმო*~ – 25-ე პუნქტი.
- ასს 600 (გადასინჯული) - `*სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*~ – ~~49-ე~~ 57-ე პუნქტი.
- ასს 610 (გადასინჯული) - `*შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება*~ - მე-18 პუნქტი;
- ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - `*შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება*~ - მე-20 და 31-ე პუნქტები.
- ასს 700 (გადასინჯული) - `*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*~ - 46-ე პუნქტი.
- ასს 701 - `*აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*~ - მე-17 პუნქტი.
- ასს 705 (გადასინჯული) - `*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში* ~ – პუნქტები მე-12, მე-14, 23-ე და 30-ე.
- ასს 706 (გადასინჯული) - `*მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*~ – მე-12 პუნქტი.
- ასს 710 - `*შესადარისი ინფორმაცია – შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება*~ – მე-18 პუნქტი.
- ასს 720 (გადასინჯული) - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*~ - მე-17-19 პუნქტები.

…

ასს 300 _ „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“

...

მოთხოვნები

...

დაგეგმვის სამუშაოები

...

10ა. გარიგების პარტნიორმა უნდა განიხილოს აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა.

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

…

დაგეგმვის სამუშაოები

აუდიტის საერთო სტრატეგია (იხ: მე-7-8 პუნქტები)

გ8. აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავების პროცესი, იმ პირობით, რომ დასრულებულია რისკის შეფასების პროცედურები, აუდიტორს ეხმარება ისეთი საკითხების განსაზღვრაში, როგორიცაა:

- რესურსები, რომლებიც გამოსაყენებელია აუდიტის კონკრეტული სფეროებისთვის, როგორიცაა სათანადო გამოცდილების მქონე გუნდის წევრების გამოყენება მაღალრისკიან სფეროებში ან ექსპერტების ჩართვა რთული საკითხების გადაწყვეტაში;
- რესურსების ოდენობა, რომლებიც გასანაწილებელია აუდიტის კონკრეტულ სფეროებზე. ~~როგორიცაა~~ მაგალითად, გუნდის წევრების რაოდენობა, რომლებიც დანიშნულნი არიან მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასასწრებად სხვადასხვა ადგილას, ~~დაკვირვების საწარმოებლად არსებითი საქმიანობის ადგილებში/ქვედანაყოფებში~~ კომპონენტების აუდიტორების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათისა და მასშტაბის განსაზღვრა ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში, ~~სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის მოცულობა,~~ ან საათებში გამოხატული აუდიტის ბიუჯეტის განაწილება მაღალრისკიან სფეროებზე;
- როდის უნდა იქნეს გამოყენებული ეს რესურსები. მაგალითად, აუდიტის შუალედურ სტადიაზე თუ ძირითადი საკითხების დასრულების ვადის მოახლოებისას; და
- როგორ ხორციელდება ამ რესურსების ~~მართვა~~, ხელმძღვანელობა, ~~და~~ ზედამხედველობა და გამოყენება, მაგალითად, როდის არის ნავარაუდევი გუნდისთვის საწყისი და შემდგომი ინსტრუქტაჟის ჩატარება, ან გარიგების პარტნიორისა და მენეჯერის მიმოხილვების ჩატარება (მაგალითად, სამუშაო ადგილზე თუ სხვაგვარად).

დანართი

(იხ: პუნქტები მე-7-8 და გ8-გ11)

აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრის დროს გასათვალისწინებელი საკითხები

დანართში განხილულია ისეთი საკითხების მაგალითები, რომელთა გათვალისწინება აუდიტორს შეუძლია აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას. ამ საკითხებიდან ბევრი გავლენას იქონიებს აუდიტორის დეტალურ გეგმაზეც. მაგალითები ბევრ ისეთ საკითხს მოიცავს, რომელიც მრავალ გარიგებას შეეფერება. ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხებიდან ზოგიერთის გათვალისწინება შეიძლება სხვა ასს-ებით მოითხოვებოდეს. ამასთან, ყველა საკითხი ვერ იქნება აუდიტის ყველა გარიგებისთვის შესაფერისი და არც საკითხების ჩამონათვალია სრულყოფილი.

გარიგების თავისებურებები

- …
- აუდიტის ~~გავრცელების~~ მოსალოდნელი მასშტაბი ~~არეალი~~, მათ შორის კომპონენტები, რომლის მიმართაც ივარაუდება აუდიტის სამუშაოს შესრულება ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის და კომპონენტების აუდიტორების ჩართულობის მოსალოდნელი მასშტაბი ~~აუდიტს დაქვემდებარებული კომპონენტების რაოდენობა და ადგილსამყოფელი~~.
- მშობელ სუბიექტსა და მის სუბიექტებსა თუ ბიზნესერთეულებს ~~კომპონენტებს~~ შორის არსებული მაკონტროლებელი ურთიერთობების ხასიათი, რომელიც განსაზღვრავს, როგორ უნდა მოხდეს ჯგუფის კონსოლიდაცია.
- ~~რა მოცულობით უნდა ჩატარდეს კომპონენტების აუდიტი სხვა აუდიტორების მიერ.~~
- იმ სამეურნეო სეგმენტების ხასიათი, რომელთა აუდიტიც უნდა ჩატარდეს, მათ შორის, სპეციალური ცოდნის საჭიროება.
- გამოსაყენებელი საანგარიშგებო ვალუტა, მათ შორის, იმ ფინანსური ინფორმაციის სხვა ვალუტაში გადაყვანის საჭიროება, რომლის აუდიტიც ტარდება.
- ~~კონსოლიდირებული~~ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების მოთხოვნა კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად, ან სხვა მიზეზების გამო, ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის აუდიტის სამუშაოს შესრულებასთან ერთად ~~გარდა, იმდენადაც~~

~~ძირითადი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების აუცილებლობა, კანონმდებლობის მოთხოვნების თანახმად.~~

...

აუდიტორის საანგარიშგებო მიზნები, აუდიტის ჩატარების ვადები და ინფორმირების ხასიათი

...

- კომპონენტების აუდიტორების ინფორმირება ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის შესრულებულ აუდიტის სამუშაოსთან დაკავშირებით წარსადგენი ანგარიშების სავარაუდო ტიპებისა და წარდგენის ვადების შესახებ. ~~ასევე კომპონენტების აუდიტთან დაკავშირებით სხვა მისაწოდებელი ინფორმაციის შესახებ.~~

- გარიგების გუნდის წევრებს შორის კომუნიკაციის სავარაუდო ხასიათი და ვადები, მათ შორის, გუნდის შეხვედრების ხასიათი და ვადები და შესრულებული აუდიტის სამუშაოს მიმოხილვის ვადები.

...

მნიშვნელოვანი ფაქტორები, გარიგების დადებამდე ჩასატარებელი სამუშაოები და სხვა გარიგებების შესრულების შედეგად მიღებული გამოცდილება

- არსებითობის დადგენა ასს 320-ის[14] შესაბამისად და სადაც შესაფერისია:

  - სამუშაო არსებითობის დადგენა კომპონენტებისთვის და კომპონენტების აუდიტორების ინფორმირება მის შესახებ, ასს 600-ის (გადასინჯული)[15] შესაბამისად;

  - ~~მნიშვნელოვანი კომპონენტებისა და ფინანსური~~ წინასწარი მოლოდინების განსაზღვრა ოპერაციების ~~არსებითი~~ კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთებისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ, რომლებიც შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს ~~წინასწარ განსაზღვრა~~;

...

14. ასს 320 - „*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*“.

15. ასს 600 (გადასინჯული) - „*სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*“, პუნქტები 35-36-ე ~~21-23-ე და 40(გ)~~.

ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) _ „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება~

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

…

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები
(იხ: მე-13 და მე-18 პუნქტები)

გ11. არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებსაც აუდიტორი ავლენს და აფასებს, მოიცავს როგორც შეცდომით, ისე თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებს და ამ ასს-ში ორივე მათგანია განხილული. თუმცა, თაღლითობის განსაკუთრებული მნიშვნელობის გამო, ასს 240 მოიცავს უფრო დეტალურ, დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს რისკის შეფასების პროცედურებისა და სხვა შესაბამისი ქმედებების შესახებ, რათა აუდიტორმა მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც გამოიყენებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.[16] გარდა ამისა, ზოგიერთ სპეციფიკურ საკითხებთან ან გარემოებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების შესახებ დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს შეიცავს სხვა ასს-ებიც, კერძოდ:

- ასს 540 (გადასინჯული)[17] _ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით;
- ასს 550 _ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებით;
- ასს 570 (გადასინჯული)[18] _ ფუნქციონირებად საწარმოსთან დაკავშირებით; და
- ასს 600 (გადასინჯული)[19] _ ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით.

...

16. ასს 240, მე-12-17 პუნქტები.
17. ასს 540 (გადასინჯული) – „*სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი*“.
18. ასს 570 (გადასინჯული) – „*ფუნქციონირებადი საწარმო*“.
19. ასს 600 (გადასინჯული) – „*სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*“.

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის (იხ. მე-17-18-ე პუნქტები)

...

გრადაცია

...

გ45. როდესაც გარიგებას ბევრი წევრისგან შემდგარი გარიგების გუნდი ასრულებს, მაგალითად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს, ყოველთვის არ არის აუცილებელი ან პრაქტიკული, რომ ყველა განხილვაში ყველა წევრმა მიიღოს მონაწილეობა (მაგალითად, ისეთი სუბიექტის აუდიტში, რომელსაც მრავალ ადგილას განთავსებული ობიექტები აქვს). არც ის არის აუცილებელი, რომ გარიგების გუნდის ყველა წევრს ეცნობოს განხილვის დროს მიღებული ყველა გადაწყვეტილების შესახებ. გარიგების პარტნიორს უფლება აქვს, საკითხები განიხილოს გარიგების გუნდის წამყვან წევრებთან, მათ შორის, თუ მიზანშეწონილად მიიჩნევს, სპეციფიკური უნარებისა და ცოდნის მქონე პირებსა და ~~კომპონენტების აუდიტზე~~ კომპონენტებთან დაკავშირებით შესასრულებელ სამუშაოზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად, ხოლო სხვა პირებთან განხილვა _ სხვებს დაავალოს. თუმცა, მან უნდა გაითვალისწინოს მთელი გარიგების გუნდისთვის აუცილებლად მიჩნეული ინფორმირების დონე. შეიძლება სასარგებლო იყოს გარიგების პარტნიორის მიერ შეთანხმებული გეგმის შედგენა ინფორმირებისთვის.

...

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება
(იხ.28-37-ე პუნქტები)

…

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ცალკეული მტკიცების დონეზე

...

მნიშვნელოვანი რისკები (იხ. 32-ე პუნქტი)

რატომ ადგენს აუდიტორი მნიშვნელოვან რისკებს და მათ გავლენას აუდიტზე

...

გ218. მნიშვნელოვანი რისკების განსაზღვრა აუდიტორს საშუალებას აძლევს, უფრო მეტი აქცენტი გადაიტანოს ისეთ რისკებზე, რომლებიც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ზედა ზღვარზე/ბოლოზე მდებარეობს, გარკვეული მოთხოვნილი საპასუხო ზომების გატარებით. მათ შორის:

...

- ასს 600-ით (გადასინჯული) მოითხოვება, რომ ჯგუფის აუდიტორმა შეაფასოს დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასია-

თისა და ჩატარების მიზანშეწონილობა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების ისეთი ნაწილებისთვის, რომლისთვისაც მაღალია შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, ან მნიშვნელოვანი რისკები, რომლის მიმართ კომპონენტის აუდიტორმა გადაწყვიტა დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება. ~~იმ შემთხვევაში, თუ ჯგუფის აუდიტში მნიშვნელოვანი რისკი დაკავშირებულია ჯგუფის რომელიმე კომპონენტთან, ჯგუფის გარიგების პარტნიორი უფრო მეტად უნდა ჩაერთოს ამ კომპონენტის აუდიტში, ხოლო ჯგუფის გარიგების გუნდს მოეთხოვება, უხელმძღვანელოს ამ კომპონენტთან დაკავშირებით კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესასრულებელ სამუშაოს.~~[20]

...

ასს 320 _ „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს~

...

განმარტებები

...

9. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

ა) სამუშაო არსებითობა _ ~~აღნიშნავს~~ აუდიტორის მიერ დადგენილი სიდიდეს~~ი~~ (თანხას~~ი~~) ან სიდიდეებ~~ი~~ს~~ი~~ (თანხებ~~ი~~ს~~ი~~), რომელიც ნაკლებია მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე და განკუთვნილია აგრეგირების რისკის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად ~~იმისათვის, რომ მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ არსებითობას.~~ საჭიროების შემთხვევაში, სამუშაო არსებითობა ასევე აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის~~—ი შენიშვნებისათვის~~ დადგენილ არსებითობის დონეზე ან დონეებზე.

---

20. ასს 600 (გადასინჯული), 42-ე პუნქტი. ~~30 ე და 31 ე პუნქტები.~~

ბ) აგრეგირების რისკი _ იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების სიდიდე გადააჭარბებს მთელი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეს;

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა აუდიტის დაგეგმვის დროს

...

სამუშაო არსებითობა (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ13. როდესაც აუდიტი იგეგმება მარტო ინდივიდუალური უზუსტობების გამოვლენის მიზნით, ამგვარი მიდგომა უგულებელყოფს იმ ფაქტს, რომ ინდივიდუალურად არაარსებითმა უზუსტობებმა ერთობლიობაში შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის არსებობა და რეზერვი არ რჩება შესაძლო გამოუვლენელი უზუსტობებისათვის. სამუშაო არსებითობის დონე (რომელიც, განმარტების თანახმად, არის ერთი ან მეტი თანხა (სიდიდე)) განისაზღვრება მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე ნაკლები ოდენობით, აგრეგირების რისკის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად. ~~დადგენის მიზანია, მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრულ არსებითობის დონეს.~~ ანალოგიურად, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნისთვის განსაზღვრულ არსებითობის დონესთან დაკავშირებული სამუშაო არსებითობის დადგენის მიზანია, მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ მოცემული კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებში, ანგარიშის ნაშთში ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებისთვის, ანგარიშის ნაშთის ან ახსნა-განმარტებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეს. სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა არ არის მარტივი მექანიკური გამოთვლა და საჭიროებს აუდიტორის მხრიდან პროფესიულ განსჯასა და გადაწყვეტილების მიღებას. მასზე გავლენას ახდენს აუდიტორის ინფორმირებულობა სუბიექტის შესახებ, რომელიც განახლებულია რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებისას;

ასევე წინა წლების აუდიტში გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე და, აქედან გამომდინარე, აუდიტორის მოლოდინი მიმდინარე პერიოდის უზუსტობებთან დაკავშირებით.
...

ასს 402 _ „აუდიტორული მოსაზრებები სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

დამატებითი პროცედურები იმ შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის ინფორმაციას მომხმარებელი სუბიექტისგან (იხ. მე-12 პუნქტი)

...

გ19. შესაძლებელია სხვა აუდიტორის გამოყენება, მომსახურე ორგანიზაციის სათანადო კონტროლის პროცედურების შესახებ აუცილებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად საჭირო პროცედურების ჩასატარებლად. თუ გაცემულია 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა, მომხმარებლის აუდიტორს ამ პროცედურების ჩასატარებლად შეუძლია გამოიყენოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი, ვინაიდან მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს უკვე აქვს კავშირი მომსახურე ორგანიზაციასთან. მომხმარებლის აუდიტორმა, რომელიც ზემოაღნიშნული მიზნებისთვის სხვა აუდიტორს იყენებს, შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს ასს 220-ის (გადასინჯული) ~~600 ის~~[21] სახელმძღვანელო მითითებები, რადგან ისინი ეხება სხვა აუდიტორის კომპეტენციისა და შესაძლებლობების (მათ შორის, მისი დამოუკიდებლობის) დადგენას ~~შესახებ ინფორმაციის მოპოვებას~~ ~~ა და პროფესიული კომპეტენციის შესახებ~~), ~~სხვა აუდიტორის გათვალისწინებას სამუშაოში, ამ~~ სხვა აუდიტორის ხელმძღვანე-

21. ასს 220 (გადასინჯული) _ „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“. ~~ასს 600 ის `სპეციფიკური საკითხები ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)`~~, მე-2 პუნქტში აღნიშნულია: ~~`აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს წინამდებარე ასს ის გამოყენება, აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტულ გარემოებებთან მისადაგებული სახით, როდესაც ის სხვა აუდიტორებს რთავს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, რომელიც არ არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება...`~~, იხ. ასევე ასს 600, მე-19 პუნქტი.

ლობასა და ზედამხედველობას, სხვა აუდიტორისთვის დავალებული სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრას ~~დაგეგმვისას და შეკრებილი~~ და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასებას ~~ასს.~~

...

ass 501 _ `აუდიტის მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისთვის~

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრება (იხ. პუნქტი 4(ა))

გ3. მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრების დაგეგმვის დროს (ან წინამდებარე ასს-ის მე-4-8 პუნქტებით გათვალისწინებული აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისას) გასათვალისწინებელია შემდეგი საკითხები:

- მარაგთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები;
- მარაგთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის ხასიათი;
- არის თუ არა მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარების სათანადო პროცედურები და ინსტრუქციები;
- მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარების თარიღი;
- აქვს თუ არა სუბიექტს მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემა;
- მარაგის ადგილმდებარეობა, მათ შორის სხვადასხვა ადგილას განთავსებული მარაგის არსებითობა და მასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები, რათა განსაზღვროს აუდიტორმა, რომელ ადგილას მდებარე მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრება არის მიზანშეწონილი. ~~ასს 600[22] ეხება სხვა აუდიტორების მონაწილეობას აუდიტში და, შესაბამისად, შეიძლება აღნიშნული სტანდარტი იყოს შესაფერისი, თუ შორეულ რეგიონში განთავსებული მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრებისათვის სხვა აუდიტორების გამოყენება არის გათვალისწინებული;~~

---

22. ~~ასს 600 – `სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)~.~~

- საჭიროა თუ არა აუდიტორის ექსპერტის დახმარება. ასს 620[23] ეხება აუდიტორის ექსპერტის გამოყენებას აუდიტორის დასახმარებლად საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების საკითხში.

...

ასს 510 _ „პირველი აუდიტის გარიგება - საწყისი ნაშთები~

...

დანართი

1-ლი ნიმუში:

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული)[24] არ გამოიყენება);

...

...

მე-2 ნიმუში:

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);

...

---

23. ასს 620 - *`აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება~.*

24. ასს 600 (გადასინჯული) - *„სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)~.*

...

ასს 550 _ „დაკავშირებული მხარეები“

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

...

სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესწავლა

...

სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების დადგენა
(იხ. პუნქტი 13(ა))

...

გ13. ჯგუფის აუდიტის კონტექსტში ასს 600-ით (გადასინჯული) მოითხოვება, რომ ~~სჭარმოთა~~ ჯგუფის ~~გარიგების გუნდმა~~ აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორებს მოსთხოვოს ინფორმაციის დროულად მიწოდება იმ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების შესახებ, რომლებიც ადრე არ გამოუვლენია ჯგუფის ხელმძღვანელობას ან ჯგუფის აუდიტორს ~~თითოეული კომპონენტის აუდიტორს მიაწოდოს ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილი დაკავშირებული მხარეების სია და ასევე სხვა დაკავშირებული მხარეების სია, რომელთა არსებობის შესახებ ინფორმაციას ფლობს გარიგების გუნდი~~[25]. ~~როდესაც სუბიექტი ჯგუფის შემადგენელი კომპონენტია, ეს~~ ამგვარი ინფორმაცია სასარგებლო საფუძველს ქმნის იმისთვის, რომ ჯგუფის აუდიტორმა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ~~აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის გამოკითხვის ჩასატარებლად,~~ სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობის დასადგენად ~~ოაობაზე.~~

...

[25] ასს 600 (გადასინჯული) - `*სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით),*~ პუნქტი 32(ზ) ~~40(ზ).~~

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება (იხ. მე-20 პუნქტი)

...

დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების გამოვლენა, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების კომერციული მიზნის დასაბუთების შეფასება (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ38. დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციის კომერციული მიზნის დასაბუთების შეფასებისას, რომელიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები:

- მოცემული ოპერაცია:
  - მეტისმეტად რთულია თუ არა (მაგალითად, მასში შეიძლება მონაწილეობდეს ~~კონსოლიდირებული~~ ჯგუფის ფარგლებში მრავალი დაკავშირებული მხარე);
  - განხორციელდა თუ არა უჩვეულო პირობებით, როგორიცაა უჩვეულო ფასები, საპროცენტო განაკვეთები, გარანტიები და გადახდის პირობები;
  - ნათელი არის თუ არა მისი განხორციელების კომერციული მიზანი;
  - მასში მონაწილეობენ თუ არა დაკავშირებული მხარეები, რომლებიც ადრე არ იყო გამოვლენილი;
  - დამუშავდა თუ არა არასტანდარტული მეთოდით.
- ხელმძღვანელობამ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან განიხილა თუ არა ამ ოპერაციის ხასიათი და აღრიცხვის მეთოდი;
- ხელმძღვანელობა უფრო მეტ აქცენტს აკეთებს კონკრეტულ სააღრიცხვო მიდგომაზე, თუ შესაბამისად ითვალისწინებს მოცემული ოპერაციის ეკონომიკურ შინაარსს.

როდესაც ხელმძღვანელობის განმარტებები არსებითად შეუთავსებელია დაკავშირებულ მხარესთან შესრულებული ოპერაციის პირობებთან, აუდიტორს ასს 500[26]-ის შესაბამისად მოეთხოვება, რომ გაითვალისწინოს ხელმძღვანელობის მიერ მიცემული განმარტებებისა და სხვა მნიშვნელოვან საკითხებზე ხელმძღვანელობის მიერ

---

26. ასს 500 - `*აუდიტის მტკიცებულება*,~ მე-11 პუნქტი.

წერილობით წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობა.

...

ასს 570(გადასინჯული) _ `ფუნქციონირებადი საწარმო~

...

დანართი

1-ლი ნიმუში - არამოდიფიცირებული მოსაზრება, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის განმარტებული ეს საკითხი.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული)[27] არ გამოიყენება);
-

...

მე-2 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია იმის გამო, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული ეს საკითხი.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);
- ...

...

---

27. ასს 600 (გადასინჯული) - *`სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)~.*

მე-3 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული არ არის მოთხოვნილი ინფორმაცია ამ არსებით განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);
- ...

...

ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) _ „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით

...

შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოდან იმ სამუშაოების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრა, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია

ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოდან იმ სამუშაოების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრაზე, რომელთა გამოყენებაც შესაძლებელია (იხ. მე-17-19 პუნქტები)

...

გ16. გარე აუდიტორს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოდან შეუძლია, მაგალითად შემდეგი სახის სამუშაოების გამოყენება:

- შიდა კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება;
- ძირითადი პროცედურები, რომლებსაც მცირე სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება;
- მარაგის ინვენტარიზაციაზე დაკვირვება;

- ოპერაციებზე დაკვირვება ფინანსური ანგარიშგების შესაფერისი მთელი საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით;
- მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვის ტესტირება;
- ~~გარკვეულ გარემოებებში, იმ შვილობილი საწარმოების აუდიტი ან მიმოხილვა, რომლებიც ჯგუფის მნიშვნელოვანი კომპონენტები არ არიან (რომელსაც ამის გაკეთება წინააღმდეგობაში არ მოდის ასს 600-ის მოთხოვნებთან)~~[28].

...

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა აუდიტის მიზნებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის (იხ. მე-5 და 26-28-ე პუნქტები)

გ31. ისეთ იურისდიქციაში, სადაც გარე აუდიტორს კანონმდებლობა უკრძალავს შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის, მიზანშეწონილია, ჯგუფის აუდიტორმა ~~გარიგების გუნდმა~~ გაარკვიოს, ეს აკრძალვა ვრცელდება თუ არა კომპონენტების აუდიტორებზეც და თუ ვრცელდება, გაითვალისწინოს ეს კომპონენტის აუდიტორებთან ურთიერთობის დროს.[29]

...

ასს 700 (გადასინჯული) _ „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“

...

მოთხოვნები

...

აუდიტორის დასკვნა

...

აუდიტორის დასკვნა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით ჩატარებული აუდიტისათვის

---

28. ~~ასს 600 - `სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტების აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)~~.

29. ასს 600 (გადასინჯული) - `სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)~, პუნქტი 25(ა) ~~40(ბ)~~.

...

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

...

39. გარდა ამისა, აუდიტორის დასკვნის - `აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ - ნაწილში: (იხ. პუნქტი გ50)

...

გ) როდესაც ასს 600 (გადასინჯული)[30] გამოიყენება, დამატებით აღწერილი უნდა იყოს აუდიტორის პასუხისმგებლობა ჯგუფის აუდიტზე, შემდეგი სახით:

(i) აუდიტორის პასუხისმგებლობაა, დაგეგმოს და ჩაატაროს ჯგუფის აუდიტი ~~მდგომარეობს~~ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ~~მოპოვებაში~~ ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსურ ინფორმაციასთან ~~ა და ჯგუფის ფარგლებში განხორციელებულ ოპერაციებთან~~ დაკავშირებით, რათა მოსაზრება ჩამოაყალიბოს ~~გამოთქვას~~ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ;

(ii) აუდიტორი პასუხისმგებელია ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის შესრულებული სამუშაოს ~~მსვლელობის~~ ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და მიმოხილვაზე ~~ჯგუფის აუდიტის ჩატარებაზე~~; და

(i) მხოლოდ და მხოლოდ აუდიტორი არის პასუხისმგებელი აუდიტორის მოსაზრებაზე.[31]

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

აუდიტორის დასკვნა (იხ. მე-20 პუნქტი)

...

აუდიტორის დასკვნა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტისთვის

...

მოსაზრების საფუძველი (იხ. 28-ე პუნქტი)

---

30. ასს 600 (გადასინჯული) - *`სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)~.*

31. ასს 600 (გადასინჯული), 53-ე პუნქტი.

...

ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ38. ჯგუფის აუდიტში, ~~რომლებსაც~~ რომლისთვისაც სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების რამდენიმე წყარო არსებობს, აუდიტორის დასკვნაში ის იურისდიქცია უნდა იყოს მითითებული, რომლის მიერაც არის დადგენილი ჯგუფის აუდიტორისთვის ~~აუდიტის გარიგების გუნდისთვის~~ სათანადო ეთიკური მოთხოვნები. ამის მიზეზი ისაა, რომ ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორებიც იმავე ეთიკურ მოთხოვნებს ემორჩილებიან, რომლებიც შესაფერისია ჯგუფის აუდიტისთვის.[32]

გ39. ასს-ები არ ადგენს სპეციალურ მოთხოვნებს აუდიტორების, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების დამოუკიდებლობისთვის ან სხვა ეთიკურ მოთხოვნებს და, მაშასადამე, არც აფართოებს და არც უარყოფს ბესსს-ის კოდექსით დამოუკიდებლობისთვის დადგენილ მოთხოვნებს ან სხვა ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებსაც ემორჩილება ჯგუფის აუდიტორი ~~ის გარიგების გუნდი~~. ასევე ასს-ები არც იმას მოითხოვს, რომ კომპონენტის აუდიტორი ნებისმიერ შემთხვევაში უნდა დაემორჩილოს დამოუკიდებლობის იმავე სპეციფიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ჯგუფის აუდიტორს ~~აუდიტის გარიგების გუნდს.~~ აქედან გამომდინარე, ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის, რომლებიც დამოუკიდებლობასთან არის დაკავშირებული, შესაძლოა კომპლექსური ხასიათის იყოს. ასს 600-ში (გადასინჯული)[33] მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები აუდიტორებისთვის, რომლებიც ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობენ, მათ შორის ისეთი სიტუაციებისთვის, როდესაც კომპონენტის აუდიტორი არ აკმაყოფილებს ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერის დამოუკიდებლობის მოთხოვნებს.

...

32. ასს 600 (გადასინჯული), პუნქტები გ56-გ57, გ66-გ68 ~~გ37.~~

33. ასს 600, (გადასინჯული) ~~მე 19-20~~ 25-ე და 27-ე პუნქტები.

დანართი

1-ლი ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);
- ...

...

მე-2 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი ჯგუფის აუდიტია (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) გამოიყენება);
- ...

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[34]

...

34. ქვესათაური - `დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

...
ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

...

- ვგეგმავთ და ვატარებთ ჯგუფის აუდიტს ~~მოვიპოვებთ~~ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ABC ჯგუფში შემავალი ~~საწარმოებისა და სხვა ერთეულების~~ სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის შესახებ, რათა მოსაზრება ჩამოვაყალიბოთ ~~გამოვთქვათ კონსოლიდირებული~~ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ჩვენ ვართ პასუხისმგებლები ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის შესრულებული სამუშაოს ~~მსვლელობის~~ ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და მიმოხილვაზე ~~აუდიტის ჩატარებაზე~~. მხოლოდ ჩვენ ვართ პასუხისმგებელი ჩვენს აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

მე-3 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);
- ...

...

მე-4 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია საერთო დანიშნულების შესაბამისობის საფუძვლების შესაბამისად.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- **სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც კანონმდებლობით მოითხოვება. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);**
- **...**

...

ასს 701 _ `აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში~

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა (იხ. მე-9 და მე-10 პუნქტები)

...

საკითხები, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა აუდიტში (იხ. მე-9 პუნქტი)

...

გ15. სხვადასხვა ასს განსხვავებული სპეციფიკური ინფორმაციის მიწოდებას მოითხოვს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და სხვებისთვის. ეს ინფორმაცია შეიძლება დაკავშირებული იყოს ისეთ სფეროებთან, რომლებიც აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებს. მაგალითად:

- ასს 260 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ინფორმაცია მიაწოდოს იმ მნიშვნელოვანი სირთულეების შესახებ, რომლებსაც წააწყდა აუდიტის პროცესში.[35] ასს-ებში აღიარებულია, რომ პოტენციურად სირთულეები დაკავშირებულია, მაგალითად:
  - დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებთან,[36] კერძოდ, აუდიტორის შესაძლებლობის შეზღუდვასთან, აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს იმის შესახებ, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციის ყველა სხვა ასპექტი (გარდა ფასისა) ეკვივალენტურია `გაშლილი ხელის მანძილის~ პრინციპით შესრულებული ანალოგიური ოპერაციის;

35. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტები 16(ბ) და გ21.

36. ასს 550 - *`დაკავშირებული მხარეები~*, პუნქტი გ42.

- ჯგუფის აუდიტის შეზღუდვებთან, მაგალითად, როდესაც შესაძლოა შეზღუდული იყოს ~~ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს უზღუდავენ~~ ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომა ~~ს~~.[37]

- ასს 220 (გადასინჯული) ადგენს მოთხოვნებს გარიგების პარტნიორისთვის, რათა მან გარიგების გუნდისთვის უზრუნველყოს სათანადო კონსულტაციების გავლა რთულ ან სადავო საკითხებთან დაკავშირებით.[38] მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება კონსულტაცია გაიაროს ფირმის ფარგლებში ან ფირმის გარეთ სხვა პირებთან რომელიმე მნიშვნელოვან ტექნიკურ საკითხთან დაკავშირებით, რაც შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ ეს არის აუდიტის ძირითადი საკითხი. გარიგების პარტნიორს, სხვასთან ერთად, ასევე ევალება აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვა გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან ერთად.[39]

...

ასს 705 (გადასინჯული) _ *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება

...

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის ხასიათი (იხ. პუნქტი 6(ბ))

...

გ10. შემდეგი მაგალითები ასახავს გარემოებებს, რომლებიც სუბიექტის კონტროლის ფარგლებს სცილდება:

- განადგურდა სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერები;

---

37. ასს 600 (გადასინჯული) - `*სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*~, პუნქტი 57(გ) ~~49(გ).~~

38. ასს 220 (გადასინჯული) - `*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა*~, 35-ე პუნქტი.

39. ასს 220 (გადასინჯული), 36-ე პუნქტი.

- სახელმწიფო ორგანომ განუსაზღვრელი ვადით დააყადაღა სუბიექტის ~~მნიშვნელოვანი~~ იმ კომპონენტის ბუღალტრული ჩანაწერები, <u>რომლის მიმართ დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის აუცილებლად იქნა მიჩნეული.</u>

...

დანართი

<u>1-ლი ნიმუში _ პირობითი მოსაზრება, რაც გამოწვეულია იმით, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.</u>

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 <u>(გადასინჯული)</u>[40] არ გამოიყენება);
- ...

...

<u>მე-2 ნიმუში - უარყოფითი მოსაზრება, რაც გამოწვეულია იმით, რომ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.</u>

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის (სუბიექტისა და მისი შვილობილი საწარმოების) აუდიტი (ე.ი. გამოიყენება ასს 600 (<u>გადასინჯული</u>));
- ...

...

<u>მე-3 ნიმუში - პირობითი მოსაზრება, რაც გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მეკავშირე საწარმოს შესახებ.</u>

---

40. ასს 600 <u>(გადასინჯული)</u> - `*სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)*`.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის (სუბიექტისა და მისი შვილობილი საწარმოების) აუდიტი (ე.ი. გამოიყენება ასს 600 (გადასინჯული));
- ...

...

მე-4 ნიმუში - უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, რაც გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტის შესახებ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის (სუბიექტისა და მისი შვილობილი საწარმოების) აუდიტი (ე.ი. გამოიყენება ასს 600 (გადასინჯული));
- ...

...

მე-5 ნიმუში - უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, რაც გამოწვეული იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალი ელემენტის შესახებ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);
- ...

...

ასს 706 (გადასინჯული) _ *„მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*

...

მე-3 დანართი

...

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა: • საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული)[41] არ გამოიყენება); • ...

...

მე-4 დანართი

...

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა: • სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება); • ...

...

41. ასს 600 (გადასინჯული) - `*სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)*".

ასს 710 _ „შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება~

...

დანართი

...

1-ლი ნიმუში - შესაბამისი ციფრები

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული)[42] არ გამოიყენება);
- ...

...

მე-2 ნიმუში - შესაბამისი ციფრები

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);
- ...

...

მე-3 ნიმუში - შესაბამისი ციფრები

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

42. ასს 600 (გადასინჯული), *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)~.*

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);
- ...

...

მე-4 ნიმუში - შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);
- ...

...

ასს 720 (გადასინჯული) _ `აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით~

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

სხვა ინფორმაციის გაცნობა და განხილვა (იხ. მე-14-15 პუნქტები)

...

იმის განხილვა, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას შორის (იხ. პუნქტი 14(ბ))

...

გ35. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ აუდიტის შესაბამისი დოკუმენტაციის განხილვა, ან გარიგების გუნდის შესაფერისი წევრების, მათ შორის, ~~ან სუბიექტის~~ შესაფერისი კომპონენტების აუდიტორების გამოკითხვის ჩატარება მიზანშეწონილი საფუძველი იქნება არსებითი შეუსაბამობის არსებობის დასადგენად. მაგალითად:

- თუ სხვა ინფორმაციაში აღწერილია, რომ დაგეგმილია რომელიმე ძირითადი ასორტიმენტის პროდუქციის გამოშვების შეწყვეტა და ამის შესახებ ინფორმირებულია აუდიტორიც, აუდიტორს მაინც შეუძლია გარიგების გუნდში იმ პირთა გამოკითხვის ჩატარება, რომლებმაც აუდიტის პროცედურები ჩაატარეს ამ სფეროში, რათა განამტკიცოს თავისი მოსაზრება იმის თაობაზე, სხვა ინფორმაციაში მოცემული აღწერილობა არსებითად შეესაბამება თუ არა აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მიღებულ ინფორმაციას;
- თუ სხვა ინფორმაციაში აღწერილია იმ სასამართლო პროცესის მნიშვნელოვანი დეტალები, რომელიც განხილული იყო აუდიტში, მაგრამ აუდიტორმა ვერ შეძლო სათანადოდ მათი გახსენება, აუდიტორის მახსოვრობის განსამტკიცებლად შეიძლება აუცილებელი გახდეს აუდიტის იმ დოკუმენტაციის გადახედვა, სადაც მოკლედ აღწერილია ამგვარი დეტალები.

გ36. პროფესიული განსჯის საგანია იმის დადგენა, აუცილებელია თუ არა აუდიტის შესაბამისი დოკუმენტაციის განხილვა, ან გარიგების გუნდის შესაფერისი წევრების, მათ შორის, ~~ან სუბიექტის~~ შესაფერისი კომპონენტების აუდიტორების გამოკითხვის ჩატარება და, თუ აუცილებელია, რა მოცულობით იქნება საჭირო ამის გაკეთება. თუმცა, შეიძლება აუცილებელი არ იყოს, რომ აუდიტორმა სხვა ინფორმაციაში მოცემულ ყველა საკითხთან დაკავშირებით მიმართოს აუდიტის შესაბამის დოკუმენტაციას, ან ჩაატაროს გარიგების გუნდის შესაფერისი წევრების, მათ შორის, ~~ან სუბიექტის~~ შესაფერისი კომპონენტების აუდიტორების გამოკითხვა.

...

მე-2 დანართი

...

1-ლი ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომ-

ზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული)[43] არ გამოიყენება);

- ...

...

მე-2 ნიმუში – საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);
- ...

...

მე-3 ნიმუში – აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის, რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე, მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);
- ...

---

43. ასს 600 (გადასინჯული) – *`სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)~.*

...

მე-4 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორს არ მიუღია სხვა ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, მაგრამ სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);
- ...

...

მე-5 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და დაასკვნა, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობა არსებობს.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);

...

...

მე-6 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთ არსებით მუხლთან დაკავშირებულია მასშტაბის შეზღუდვა, რაც გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი ჯგუფის აუდიტია (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) გამოიყენება);
- ...

...

მე-7 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული უარყოფითი მოსაზრება გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი ჯგუფის აუდიტია (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) გამოიყენება);
- ...

...

ასს 805 (გადასინჯული) _ „სპეციფიკური საკითხები _ *ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი*“

შესავალი

ასს 805-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

...

2. წინამდებარე ასს არ გამოიყენება ისეთ ვითარებაში, როდესაც კომპონენტის აუდიტორი ატარებს აუდიტის პროცედურებს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, ~~დასკვნისთვის, რომელიც გაცემულია კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე შესრულებული სამუშაოს შედეგად~~ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშ-

გების აუდიტის მიზნებისთვის ~~ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნით~~ (იხ. ასს 600 (გადასინჯული)).[44]

...

მგსს 2400 (გადასინჯული) _ `*გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ*~

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

მგსს 2400-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო (იხ. 1-ელი პუნქტი ~~პუნქტები 1-2~~)

...

~~*კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა სუბიექტების ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის კონტექსტში*~~

~~გ2. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად სუბიექტების ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორმა შეიძლება მოითხოვოს მიმოხილვის გარიგებები შემადგენელი სუბიექტებისათვის. წინამდებარე მგსს ის შესაბამისად ჩატარებული მიმოხილვის დროს შეიძლება ჯგუფის აუდიტორმა დამატებითი სამუშაოს ან პროცედურების ჩატარება მოითხოვოს, რაც აუცილებელია ჯგუფის აუდიტის გარიგებისთვის მოცემულ გარემოებებში.~~

...

დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან მიმოხილვის გარიგებაზე დათანხმება და დამკვეთთან ურთიერთობის ან მიმოხილვის გარიგების გაგრძელება (იხ. 29-ე პუნქტი)

...

გარიგების პირობების შეთანხმება

...

~~სუბიექტების ჯგუფის კომპონენტების მიმოხილვა~~

~~გ54. სუბიექტების ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორმა შეიძლება მოითხოვოს, რომ პრაქტიკოსმა ჩაატაროს ჯგუფის შემადგენელი რომელიმე სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა. ჯგუფის აუდიტორის ინსტრუქციების გათვალისწინებით, კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა შეიძლება~~

---

44. ასს 600 (გადასინჯული) - *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)~.*

~~ჩატარდეს წინამდებარე მგსს-ის შესაბამისად. ჯგუფის აუდიტორმა შეიძლება ასევე მიუთითოს, წინამდებარე მგსს-ის შესაბამისად ჩატარებული სამუშაოს შესავსებად, დამატებითი პროცედურების ჩატარებაც. როდესაც პრაქტიკოსი, რომელიც მიმოხილვას ატარებს, კომპონენტი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორია, მაშინ წინამდებარე მგსს-ის შესაბამისად მიმოხილვა არ ტარდება.~~

...

გარიგების შესრულება

...

პრაქტიკოსის მიერ სუბიექტის საქმიანობისა და მისი გარემოს შესწავლა (იხ. პუნქტები 45–46-ე)

...

გ78. სუბიექტისა და მისი გარემოს და აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისი შესწავლისას პრაქტიკოსმა შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორებიც:

- მოცემული სუბიექტი სუბიექტების ჯგუფის კომპონენტია თუ სხვა სუბიექტის მეკავშირე საწარმო;
- ...

პროცედურების შემუშავება და ჩატარება (იხ. პუნქტები 47-ე და 55-ე)

...

გ80. როდესაც პრაქტიკოსი სუბიექტების ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვას ატარებს, მიმოხილვისთვის საჭირო პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა მიმართულია წინამდებარე მგსს-ით განსაზღვრული პრაქტიკოსის მიზნების მიღწევისკენ, მაგრამ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების კონტექსტში.

...

ანალიზური პროცედურები (იხ. პუნქტები 46–47-ე და 49-ე)

გ90. ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისას ანალიზური პროცედურების ჩატარება პრაქტიკოსს ეხმარება:

- სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ ინფორმაციის შეკრებაში ან განახლებაში, მათ შორის, ისეთი ასპექტების გამოვლენაში, სადაც, სავარაუდოდ, შეიძლება წარმოიქმნას არსებითი უზუსტობები ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- შეუსაბამობებისა და გადახრების გამოვლენაში მოსალოდნელი ტენდენციებიდან, ფინანსური ანგარიშგების თანხებიდან ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მეთოდებიდან, მათ შორის, იმის დადგენაში, რამდენად შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების მონაცემები მის მიერ გამოთვლილ ძირითად მონაცემებს,

როგორაცაა, მაგალითად ეფექტიანობის ძირითადი მაჩვენებლები;

- ისეთი მტკიცებულებების მოპოვებაში, რომლებიც ადასტურებს სხვა გამოკითხვების ან უკვე ჩატარებული ანალიზური პროცედურებით მიღებულ შედეგებს;
- როგორც დამატებითი პროცედურა, როდესაც პრაქტიკოსისათვის ცნობილი გახდება საკითხ(ებ)ის შესახებ, რის გამოც, პრაქტიკოსის აზრით, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას. მსგავსი დამატებითი პროცედურის მაგალითია სუბიექტის მოგების ცენტრებში, ფილიალებსა თუ ~~სუბიექტის~~ სხვა კომპონენტებში თვიური ამონაგებისა და დანახარჯების ციფრების შედარებითი ანალიზის ჩატარება, მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ფინანსური ანგარიშგების მუხლებში ან განმარტებით შენიშვნებში ასახული ფინანსური ინფორმაციის შესახებ.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 610

(გადასინჯული 2013 წელს)

შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება

(ძალაში შედის იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2014 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 610-ის მოქმედების სფერო 1-5

კავშირი ასს 315-სა (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 610-ს (გადასინჯული 2013 წელს) შორის 6-10

გარე აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტზე 11

ძალაში შესვლის თარიღი 12

მიზნები 13

განმარტებები 14

მოთხოვნები

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით 15-20

შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება 21-25

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით 26-32

შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის 33-35

დოკუმენტაცია 36-37

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

შიდა აუდიტის განყოფილების ტერმინის განმარტება გ1-გ4

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით გ5-გ23

შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება გ24-გ30

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით გ31-გ39

შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის გ40-გ41

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - `*შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება*~ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~ - ერთად.

შესავალი

ასს 610-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება გარე აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმ შემთხვევაში, თუ იგი იყენებს შიდა აუდიტორების სამუშაოს. შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება გულისხმობს (ა) შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებას აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად და (ბ) შიდა აუდიტორების გამოყენებას გარე აუდიტორისთვის უშუალო დახმარების გასაწევად, როდესაც შიდა აუდიტორები მუშაობენ გარე აუდიტორის ხელმძღვანელობით, მისი ზედამხედველობით და შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოს იხილავს გარე აუდიტორი.

2. ეს ასს არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც სუბიექტს არა აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება. (იხ. პუნქტი გ2)

3. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას, არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება, მაგრამ:

   ა) შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობები და საქმიანობა არ არის აუდიტის შესაფერისი; ან

   ბ) გარე აუდიტორი არ აპირებს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[1] შესაბამისად ჩატარებული წინასწარი პროცედურების საფუძველზე სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების შესახებ წარმოდგენის შექმნის შემდეგ.

   მოცემული ასს გარე აუდიტორს არ ავალდებულებს, რომ მან შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაო გამოიყენოს იმ აუდიტის პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, რომლებიც უშუალოდ გარე აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს; ამ საკითხებზე გადაწყვეტილება, ყველა შემთხვევაში, გარე აუდიტორმა უნდა მიიღოს აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრისას.

4. გარდა ამისა, წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება შიდა აუდიტორების უშუალო დახმარებას, არ გამოიყენება იმ შემ-

---

1. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - `*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*~.

თხვევაში, თუ გარე აუდიტორი არ გეგმავს შიდა აუდიტორების გამოყენებას მისთვის უშუალო დახმარების გასაწევად.

5. ზოგიერთ იურისდიქციაში გარე აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობა უკრძალავდეს, ან გარკვეულ დონეზე უზღუდავდეს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას, ან შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის. წინამდებარე ასს არ აუქმებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მარეგულირებელი კანონმდებლობის მოთხოვნებს[2]. მაშასადამე, ამგვარი აკრძალვები თუ შეზღუდვები გარე აუდიტორს ხელს არ უშლის წინამდებარე ასს-ის დებულებების დაცვაში. (იხ. პუნქტი გ31)

კავშირი ასს 315-სა (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 610-ს (გადასინჯული 2013 წელს) შორის

6. ბევრი სუბიექტი ქმნის შიდა აუდიტის განყოფილებას თავისი შიდა კონტროლისა და მართვის სტრუქტურების ფარგლებში. შიდა აუდიტის განყოფილების მიზნები და საქმიანობის არეალი, მისი პასუხისმგებლობების სპეციფიკა და ორგანიზაციული სტატუსი, მათ შორის ამ განყოფილების უფლებამოსილება და ანგარიშვალდებულება შეიძლება ძალიან განსხვავებული იყოს და დამოკიდებულია სუბიექტის ზომასა და სტრუქტურაზე, ასევე ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა მოთხოვნილებებზე.

7. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) განხილულია, როგორ შეუძლია შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომელთა ცოდნასა და გამოცდილებას გარე აუდიტორის დახმარება სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში და არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში. ასს 315-ში[3] (გადასინჯული 2019 წელს) ასევე ახსნილია, შიდა და გარე აუდიტორებს შორის ქმედითი კომუნიკაცია როგორ ქმნის, თავის მხრივ, ისეთ გარემოს, რომელშიც გარე აუდიტორი შეიძლება ინფორმირებული იყოს ისეთი მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა გარე აუდიტორის სამუშაოზე.

---

2. ასს 200 – `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~, პუნქტი გ60.

3. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 24(ა) (ii)(ე) და მე-4 დანართი.

8. იმისდა მიხედვით, შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები სათანადოდ უზრუნველყოფს თუ არა შიდა აუდიტორების ობიექტურობას და შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობის დონეს და ეს განყოფილება იყენებს თუ არა სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, გარე აუდიტორმა ასევე შეიძლება შეძლოს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება კონსტრუქციულად და თავისი სამუშაოს ურთიერთშემავსებლის სახით. წინამდებარე ასს ეხება გარე აუდიტორის პასუხისმგებლობას ისეთ სიტუაციაში, როდესაც გარე აუდიტორი ვარაუდობს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად[4], ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად ჩატარებული წინასწარი პროცედურების საფუძველზე, სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების შესახებ წარმოდგენის შექმნის შემდეგ. შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება ასეთ შემთხვევაში ცვლის იმ აუდიტის პროცედურების ხასიათს ან ვადებს, ან ამცირებს მათ მოცულობას, რომლებიც უშუალოდ გარე აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს.

9. გარდა ამისა, წინამდებარე ასს ეხება გარე აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმ შემთხვევაში, თუ გარე აუდიტორი შიდა აუდიტორებს იყენებს მისთვის უშუალო დახმარების გასაწევად და შიდა აუდიტორები იმუშავებენ გარე აუდიტორის ხელმძღვანელობით, მისი ზედამხედველობითა და შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოს განიხილავს გარე აუდიტორი.

10. შესაძლებელია, რომ სუბიექტის ზოგიერთი თანამშრომელი ასრულებდეს შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ჩატარებული პროცედურების ანალოგიურ პროცედურებს. თუმცა, თუ ეს პროცედურები ჩატარებული არ არის ობიექტური და კომპეტენტური განყოფილების მიერ, რომელიც იყენებს სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, მათ შორის ხარისხის მართვას, სხვა შემთხვევაში, ამგვარი პროცედურები მიიჩნევა შიდა კონტროლის საშუალებებად და მათი ეფექტიანობის შესახებ მტკიცებულებების მოპოვება იქნება იმ სამუშაოს ნაწილი, რომელსაც აუდიტორი ასრულებს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის ასს 330-ის[5] შესაბამისად.

გარე აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტზე

11. აუდიტში მხოლოდ გარე აუდიტორია პასუხისმგებელი საკუთარ აუდიტორულ მოსაზრებაზე და ეს პასუხისმგებლობა არ მცირდება

4. იხ. პუნქტები 15-25-ე.

5. ასს 330 - `*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის*'.

გარე აუდიტორის მიერ შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენების, ან უშუალო დახმარებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენების შედეგად. მართალია, შეიძლება შიდა აუდიტორებს ჩატარებული ჰქონდეთ გარე აუდიტორების პროცედურების ანალოგიური პროცედურები, მაგრამ არც შიდა აუდიტის განყოფილება და არც შიდა აუდიტორები არ არიან სუბიექტისგან იმგვარად დამოუკიდებლები, რაც გარე აუდიტორს მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ასს 200-ის[6] შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, მოცემული ასს ადგენს აუცილებელ პირობებს, როდესაც გარე აუდიტორს შეუძლია შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება. ასევე განსაზღვრავს, რა აუცილებელი სამუშაო უნდა შეასრულოს გარე აუდიტორმა, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ აუდიტის მიზნების შესაფერისია შიდა აუდიტის განყოფილების ან იმ შიდა აუდიტორების სამუშაო, რომლებიც უშუალო დახმარებას გაუწევენ გარე აუდიტორს. ზემოაღნიშნული მოთხოვნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ გარე აუდიტორს ჰქონდეს გარკვეული ჩარჩო-კონცეფცია გადაწყვეტილების მისაღებად შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენებასთან დაკავშირებით და ხელი შეუშალოს ამგვარი სამუშაოს ბოროტად, ან მიზანშეუწონლად გამოყენებას.

ძალაში შესვლის თარიღი

12. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2014 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ.

მიზნები

13. იმ შემთხვევაში, როდესაც სუბიექტს გააჩნია შიდა აუდიტის განყოფილება და გარე აუდიტორი ვარაუდობს ამ განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას იმ აუდიტის პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, რომლებიც უშუალოდ გარე აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს, ან შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის, გარე აუდიტორის ძირითადი მიზნებია:

    ა) განსაზღვროს, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება, ან შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის, ხოლო თუ გადაწყვეტს, რომ შესაძ-

6. ასს 200, მე-14 პუნქტი.

ლებელია, დაადგინოს, რა სფეროებში და რა მოცულობით არის შესაძლებელი ამის გაკეთება;

ამასთან:

ბ) თუ გადაწყვეტს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას, დაადგინოს, რამდენად შესაფერისია ეს სამუშაო აუდიტის მიზნებისთვის; ხოლო

გ) თუ გადაწყვეტს შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის, სათანადო ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა გაუწიოს მათ სამუშაოს და სათანადოდ განიხილოს.

განმარტებები

14. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

ა) შიდა აუდიტის განყოფილება - სუბიექტის განყოფილება/დანაყოფი, რომელიც ასრულებს მარწმუნებელ და საკონსულტაციო მომსახურებას, რომლის მიზანია სუბიექტის მართვის, რისკების მართვისა და შიდა კონტროლის პროცესების ეფექტიანობის შეფასება და გაუმჯობესება; (იხ. პუნქტები გ1-გ4)

ბ) უშუალო დახმარება - შიდა აუდიტორების გამოყენება აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად, როდესაც შიდა აუდიტორები მუშაობენ გარე აუდიტორის ხელმძღვანელობით, მისი ზედამხედველობითა და შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოს იხილავს გარე აუდიტორი.

მოთხოვნები

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით

შიდა აუდიტის განყოფილების შეფასება

15. გარე აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება აუდიტის მიზნებისთვის. ამისათვის უნდა შეაფასოს:

ა) რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას; (იხ. პუნქტები გ5-გ9)

ბ) შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობის დონე; და (იხ. პუნქტები გ5-გ9)

გ) იყენებს თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილება სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, მათ შორის ხარისხის მართვას. (იხ. პუნქტები გ10-გ11)

16. გარე აუდიტორმა არ უნდა გამოიყენოს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაო, თუ დაადგენს, რომ:

ა) შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები სათანადოდ ვერ უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორების ობიექტურობას;

ბ) განყოფილება არ არის საკმარის დონეზე კომპეტენტური; ან

გ) შიდა აუდიტის განყოფილება არ იყენებს სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, მათ შორის ხარისხის მართვას. (იხ. პუნქტები გ12-გ14)

შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოდან იმ სამუშაოების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრა, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია

17. იმისათვის, რომ განსაზღვროს, შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოდან რომელი სამუშაოების გამოყენება არის შესაძლებელი და რა მოცულობით, გარე აუდიტორმა უნდა განიხილოს შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ შესრულებული და დაგეგმილი სამუშაოების ხასიათი და მოცულობა და მათი რელევანტურობა გარე აუდიტორის მიერ შემუშავებული აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმისთვის. (იხ. პუნქტები გ15-გ17)

18. გარე აუდიტორმა აუდიტში თვითონ უნდა ჩაატაროს ყველა მნიშვნელოვანი განხილვა და, შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს მიზანშეუწონლად გამოყენების თავიდან ასაცილებლად, უფრო მეტი სამუშაო შეასრულოს უშუალოდ თვითონ და ნაკლები სამუშაოს გამოყენება დაგეგმოს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოდან. კერძოდ, იმ შემთხვევაში, როდესაც: (იხ. გ15-გ17 პუნქტები)

ა) უფრო მეტი სუბიექტური განსჯა სჭირდება:

(i) სათანადო აუდიტის პროცედურების დაგეგმვასა და ჩატარებას; ასევე

(ii) შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებების შეფასებას; (იხ. პუნქტები გ18-გ19)

ბ) მაღალია მტკიცების დონზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი და სპეციალურ განხილვას საჭიროებს მათი მიჩნევა მნიშვნელოვან რისკებად); (იხ. პუნქტები გ20-გ22)

გ) შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები სათანადოდ ვერ უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორების ობიექტურობას; და

დ) დაბალია შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობის დონე.

19. გარე აუდიტორმა ასევე უნდა შეაფასოს, მთლიანობაში, დაგეგმილი მოცულობით შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენების შედეგად გარე აუდიტორის მონაწილეობა აუდიტში მაინც იქნება თუ არა საკმარისი, იმის გათვალისწინებით, რომ მხოლოდ გარე აუდიტორს აკისრია პასუხისმგებლობა აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე. (იხ. პუნქტები გ15-გ22)

20. როდესაც გარე აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწვდის ზოგად ინფორმაციას აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბებისა და ვადების შესახებ ასს 260-ის (გადასინჯული)[7] შესაბამისად, მან ასევე უნდა აცნობოს მათ, როგორ აქვს დაგეგმილი შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება. (იხ პუნქტი გ23)

შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება

21. თუ გარე აუდიტორი გეგმავს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას, მან ამ განყოფილებასთან ერთად უნდა განიხილოს, როგორ აქვს დაგეგმილი მათი სამუშაოს გამოყენება, რათა ამის საფუძველზე განხორციელდეს შესაბამისი სამუშაოების კოორდინირება. (იხ. პუნქტები გ24-გ26)

22. გარე აუდიტორი უნდა გაეცნოს შიდა აუდიტის განყოფილების იმ ანგარიშებს, რომლებიც ისეთ სამუშაოებთან არის დაკავშირებული, რომლის გამოყენებასაც გარე აუდიტორი გეგმავს შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ჩატარებული პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის და პროცედურების შედეგების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად.

23. გარე აუდიტორმა საკმარისი აუდიტის პროცედურები უნდა ჩაატაროს შიდა აუდიტის განყოფილების იმ სამუშაოთა ძირითად ნაწილზე, რომლის გამოყენებასაც გეგმავს, რათა დაადგინოს მათი ადეკვატურობა აუდიტის მიზნებისთვის, მათ შორის, უნდა შეაფასოს:

ა) შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოები სათანადოდ იყო თუ არა დაგეგმილი და შესრულებული და სათანადოდ განხორცი-

7. ასს 260 (გადასინჯული) - *`მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება~*, მე-15 პუნქტი.

ელდა თუ არა მათი ზედამხედველობა, მიმოხილვა და დოკუმენტირება;

ბ) მოპოვებული ჰქონდათ თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმისათვის, რომ გამოეტანათ გონივრული დასკვნები; და

გ) გარემოებების შესაფერისია თუ არა გამოტანილი დასკვნები და ჩატარებული სამუშაოს შედეგების შესაბამისია თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ მომზადებული ანგარიშები. (იხ. გ27-გ30)

24. გარე აუდიტორის მიერ დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხასიათი და მოცულობა უნდა გამომდინარეობდეს გარე აუდიტორის მიერ განხორციელებული ისეთი შეფასებებიდან, როგორიცაა:

ა) სამუშაოსთან დაკავშირებული აუცილებელი სუბიექტური განსჯის ხვედრითი წილი;

ბ) არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება;

გ) რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას; და

დ) შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობის დონე;[8] (იხ. პუნქტები გ27-გ29) და, ამავე დროს, უნდა ითვალისწინებდეს ზოგიერთი სამუშაოს ხელახლა შესრულებას გარე აუდიტორის მიერ. (იხ. პუნქტი გ30)

25. გარე აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს, ზემოაღნიშნული მოქმედებების შემდეგ ისევ მისაღებია თუ არა წინამდებარე ასს-ის მე-15 პუნქტის შესაბამისად შიდა აუდიტის განყოფილებასთან დაკავშირებით გამოტანილი მისი დასკვნები და მე-18-19 პუნქტების მოთხოვნების გათვალისწინებით განსაზღვრული, გამოსაყენებელი შიდა აუდიტის სამუშაოების ხასიათი და მოცულობა.

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა აუდიტის მიზნებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის

26. გარე აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობა უკრძალავდეს შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის. თუ ასეა, გა-

8. იხ. მე-18 პუნქტი.

რე აუდიტორი არ იყენებს 27-35-ე და 37-ე პუნქტების დებულებებს. (იხ. პუნქტი გ31)

27. თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის და გარე აუდიტორი გეგმავს აუდიტში შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარების გასაწევად, გარე აუდიტორმა უნდა შეაფასოს შიდა აუდიტორების ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების არსებობა და მათი მნიშვნელობა და ასევე იმ შიდა აუდიტორების კომპეტენტურობის დონე, რომლებიც ამგვარ დახმარებას გაუწევენ. გარე აუდიტორის მიერ შიდა აუდიტორების ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეებისა არსებობისა და მათი მნიშვნელობის შეფასება უნდა მოიცავდეს შიდა აუდიტორების გამოკითხვას და ინფორმაციის მოპოვებას ისეთი ინტერესებისა და ურთიერთობების შესახებ, რომლებიც საფრთხეს შეუქმნის მათ ობიექტურობას. (იხ. პუნქტები გ32-გ34)

28. გარე აუდიტორმა არ უნდა გამოიყენოს შიდა აუდიტორი უშუალო დახმარებისთვის, თუ:

ა) ამ აუდიტორის ობიექტურობას მნიშვნელოვანი საფრთხეები ემუქრება; ან

ბ) შიდა აუდიტორს არ გააჩნია საკმარისი კომპეტენცია დაგეგმილი სამუშაოს შესასრულებლად. (იხ. პუნქტები გ32-გ34)

იმის განსაზღვრა, რა სახის და რა მოცულობის სამუშაოს შესრულება შეიძლება დაევალოს შიდა აუდიტორებს გარე აუდიტორისთვის უშუალო დახმარების გასაწევად

29. იმისათვის, რომ გარე აუდიტორმა განსაზღვროს, რა სახისა და რა მოცულობის სამუშაოს შესრულება შეიძლება დაევალოს შიდა აუდიტორებს, ასევე რა ტიპისა და რა დონის ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და განხილვის განხორციელება იქნება მიზანშეწონილი გარე აუდიტორის მხრიდან მოცემულ გარემოებებში და რა დროს, გარე აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს:

ა) რა დონის სუბიექტური განსჯა დასჭირდება:

(i) შესაბამისი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვასა და შესრულებას; და

(ii) შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებების შეფასებას;

ბ) არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი; და

გ) გარე აუდიტორისეული შეფასება იმ შიდა აუდიტორების ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების არსებობისა და

მნიშვნელობის და ასევე მათი კომპეტენტურობის დონის, რომლებიც მას უშუალო დახმარებას გაუწევენ. (იხ. პუნქტები გ35-გ39)

30. გარე აუდიტორმა არ უნდა გამოიყენოს შიდა აუდიტორები უშუალო დახმარებისთვის ისეთი პროცედურების ჩატარებაში, რომლებიც:

ა) აუდიტში მნიშვნელოვანი დონის სუბიექტურ განსჯასა და გადაწყვეტილების მიღებას საჭიროებს; (იხ. პუნქტი გ19)

ბ) დაკავშირებულია არსებითი უზუსტობების რისკების მაღალ შეფასებასთან და შესაბამისი აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას ან შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებების შეფასებისას აუცილებელია ჩვეულებრივად მისაღებ დონეზე მეტი სუბიექტური განსჯა; (იხ. პუნქტი გ38)

გ) დაკავშირებულია ისეთ სამუშაოსთან, რომლის შესრულებაში შიდა აუდიტორები მონაწილეობდნენ და მის შესახებ შიდა აუდიტის განყოფილებამ ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უკვე მიაწოდა ინფორმაცია/ანგარიში, ან მიაწვდიან; ან

დ) დაკავშირებულია ისეთ გადაწყვეტილებებთან, რომლებსაც წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად გარე აუდიტორი იღებს შიდა აუდიტის განყოფილებასთან, ამ განყოფილების სამუშაოს გამოყენებასთან ან უშუალო დახმარებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენებასთან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტები გ35-გ39)

31. მას შემდეგ, რაც სათანადოდ შეაფასებს, შესაძლებელია თუ არა აუდიტში შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის და გადაწყვეტს, რამდენ შიდა აუდიტორს გამოიყენებს დასახმარებლად, გარე აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს, რა სახით და რა მოცულობით აქვს დაგეგმილი შიდა აუდიტორების გამოყენება აუდიტში უშუალო დახმარების გასაწევად, როდესაც ზოგად ინფორმაციას მიაწვდის მათ აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბებისა და ვადების შესახებ ასს 260-ის[9] შესაბამისად, რათა შეთანხმებას მიაღწიონ იმის თაობაზე, რომ შიდა აუდიტორების ამგვარი გამოყენება მოცემულ გარემოებებში მიზანშეუწონელი არ არის. (იხ. პუნქტი გ39)

32. გარე აუდიტორმა ასევე უნდა შეაფასოს, მთლიანობაში, დაგეგმილი მოცულობით უშუალო დახმარებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენებისა და შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენების

9. ასს 260 (გადასინჯული) - `*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*~, მე-15 პუნქტი.

შედეგად გარე აუდიტორის მონაწილეობა აუდიტში მაინც იქნება თუ არა საკმარისი იმის გათვალისწინებით, რომ მხოლოდ გარე აუდიტორს აკისრია პასუხისმგებლობა აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე.

შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის

33. სანამ შიდა აუდიტორებს გამოიყენებს აუდიტში უშუალო დახმარების გასაწევად, გარე აუდიტორმა ჯერ უნდა:

    ა) მოიპოვოს წერილობითი თანხმობა სუბიექტის უფლებამოსილი წარმომადგენლისგან იმის თაობაზე, რომ შიდა აუდიტორებს ნებას დართავენ, იმოქმედონ გარე აუდიტორის ინსტრუქციების შესაბამისად და სუბიექტი არ ჩაერევა იმ სამუშაოებში, რომელსაც შიდა აუდიტორები ასრულებენ გარე აუდიტორისთვის; და

    ბ) მოიპოვოს წერილობითი თანხმობა შიდა აუდიტორებისგან იმის შესახებ, რომ ისინი დაიცავენ გარკვეული საკითხების კონფიდენციალურობას გარე აუდიტორის მითითებების შესაბამისად და გარე აუდიტორს აცნობებენ მათი ობიექტურობის მიმართ შექმნილი ნებისმიერი საფრთხის შესახებ.

34. გარე აუდიტორმა ასს 220-ის (გადასინჯული)[10] შესაბამისად უნდა უხელმძღვანელოს, ზედამხედველობა გაუწიოს და მიმოიხილოს შიდა აუდიტორების სამუშაო, რომელსაც ასრულებენ მოცემულ აუდიტთან დაკავშირებით. ამასთან:

    ა) შიდა აუდიტორების სამუშაოს ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათის, დროისა და ხარისხის განსაზღვრისას უნდა გაითვალისწინოს, რომ შიდა აუდიტორები არ არიან სუბიექტისგან დამოუკიდებლები და ზემოაღნიშნული პროცესები მიუსადაგოს წინამდებარე ასს-ის 29-ე პუნქტის შესაბამისად განხორციელებული შეფასების შედეგებს; და

    ბ) მიმოხილვის პროცედურები უნდა ითვალისწინებდეს შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ გარკვეულ სამუშაოსთან დაკავშირებული ძირითადი აუდიტის მტკიცებულებების შემოწმებას გარე აუდიტორის მიერ.

    შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოზე გარე აუდიტორის მიერ განხორციელებული ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა და ამ სამუშაოს მიმოხილვა საკმარისი უნდა იყოს იმისთვის, რომ გარე აუდიტორმა დაადგინოს, რომ შიდა აუდიტორებმა მოი-

10. ასს 220 (გადასინჯული) - `*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა.*

პოვეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები ამ სამუშაოზე დაყრდნობით გამოტანილი დასკვნების განსამტკიცებლად. (იხ. პუნქტები გ40-გ41)

35. შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოზე ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის გაწევისა და ამ სამუშაოს განხილვისას გარე აუდიტორი ისევ ყურადღებით უნდა იყოს, რათა არ გამოეპაროს რაიმე ნიშნები იმისა, რომ გარე აუდიტორის მიერ 27-ე პუნქტის შესაბამისად განხორციელებული შეფასებები მისაღები აღარ არის.

დოკუმენტაცია

36. თუ გარე აუდიტორი იყენებს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს, მან აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:

ა) შემდეგი შეფასებები:

(i) რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას;

(ii) შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობის დონე; და

(iii) იყენებს თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილება სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, მათ შორის ხარისხის მართვას;

ბ) გამოყენებული სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა და ამ გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი; და

გ) გამოყენებული სამუშაოს ადეკვატურობის შესაფასებლად გარე აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურები.

37. თუ გარე აუდიტორი შიდა აუდიტორებს იყენებს აუდიტში უშუალო დახმარების გასაწევად, გარე აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:

ა) შიდა აუდიტორების ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების არსებობისა და მათი მნიშვნელობის, ასევე იმ შიდა აუდიტორების კომპეტენტურობის დონის შეფასება, რომლებიც გამოიყენეს უშუალო დახმარებისთვის;

ბ) იმ საფუძვლის აღწერა, რომლის მიხედვითაც მიიღეს გადაწყვეტილება შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოს ხასიათისა და მოცულობის შესახებ;

გ) ვინ განიხილა შესრულებული სამუშაო, განხილვის თარიღი და ხარისხი ასს 230-ის[11] შესაბამისად;

დ) ამ ასს-ის 33-ე პუნქტის შესაბამისად მოპოვებული წერილობითი თანხმობა სუბიექტის უფლებამოსილი წარმომადგენლისა და შიდა აუდიტორებისგან; და

ე) იმ შიდა აუდიტორების მიერ მომზადებული სამუშაო დოკუმენტები, რომლებმაც გარე აუდიტორს გაუწიეს უშუალო დახმარება მოცემულ აუდიტში.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

შიდა აუდიტის განყოფილების ტერმინის განმარტება

(იხ. მე-2 და 14(ა) პუნქტები)

გ1. შიდა აუდიტის განყოფილების მიზნები და საქმიანობის მასშტაბები, როგორც წესი, მოიცავს მარწმუნებელ და საკონსულტაციო საქმიანობას, რომელიც გამიზნულია სუბიექტის მართვის პროცესების, რისკის მართვისა და შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესაფასებლად და გასაუმჯობესებლად, მაგალითად:

სუბიექტის მართვასთან დაკავშირებული საქმიანობა

- შიდა აუდიტის განყოფილებას შეუძლია სუბიექტის მართვის პროცესის შეფასება, კერძოდ, დახმარება ეთიკასა და ღირებულებებთან დაკავშირებული მიზნების შესრულებაში, საქმიანობის შედეგების მართვასა და ანგარიშვალდებულების განხორციელებაში, რისკისა და კონტროლის შესახებ ინფორმაციის მიწოდებაში ორგანიზაციის შესაბამისი რგოლებისთვის და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, შიდა და გარე აუდიტორებსა და ხელმძღვანელობას შორის კომუნიკაციის ეფექტიანობის მიღწევაში.

რისკის მართვასთან დაკავშირებული საქმიანობა

- შიდა აუდიტის განყოფილებას შეუძლია სუბიექტის დახმარება მნიშვნელოვანი რისკების იდენტიფიკაციითა და შეფასებით და რისკის მართვისა და შიდა კონტროლის (მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის) გაუმჯობესების ხელშეწყობით;

[11] ასს 23 - `*აუდიტის დოკუმენტაცია*~.

- შიდა აუდიტის განყოფილებას შეუძლია გარკვეული პროცედურების ჩატარება და სუბიექტის დახმარება თაღლითობის გამოვლენაში.

შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საქმიანობა

- შიდა კონტროლის შეფასება. შიდა აუდიტის განყოფილებას შეიძლება კონკრეტული პასუხისმგებლობა ეკისრებოდეს შიდა კონტროლის მექანიზმების განხილვაზე, მათი მუშაობის შეფასებასა და გაუმჯობესების შესახებ სუბიექტისთვის რეკომენდაციების მიცემაზე. ამ ფუნქციების შესრულებით შიდა აუდიტის განყოფილება სუბიექტს უზრუნველყოფს კონტროლის შესახებ რწმუნებით. მაგალითად, შიდა აუდიტის განყოფილებას შეიძლება დაგეგმილი ჰქონდეს და ატარებდეს ტესტებს ან სხვა პროცედურებს იმ მიზნით, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები უზრუნველყოს რწმუნებით შიდა კონტროლის დიზაინის, დანერგვისა და ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, მათ შორის, ისეთი კონტროლის საშუალებების თაობაზე, რომლებიც აუდიტის შესაფერისია.
- საფინანსო და საოპერაციო ინფორმაციის შემოწმება. შიდა აუდიტის განყოფილებას შეიძლება ევალებოდეს იმ მეთოდების მიმოხილვა, რომლებიც გამოიყენება საფინანსო და საოპერაციო ინფორმაციის იდენტიფიკაციისთვის, აღიარებისთვის, შეფასებისთვის, კლასიფიცირებისა და ანგარიშგებისთვის და ცალკეული ელემენტების სპეციალური გამოკვლევის ჩატარება, მათ შორის ოპერაციების, ნაშთებისა და პროცედურების ელემენტების ტესტირება.
- საოპერაციო საქმიანობის მიმოხილვა. შიდა აუდიტის განყოფილებას შეიძლება ევალებოდეს სუბიექტის საოპერაციო საქმიანობის, მათ შორის არასაფინანსო საქმიანობის ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და ეფექტურობის მიმოხილვა.
- კანონმდებლობისა და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვის მიმოხილვა. შიდა აუდიტის განყოფილებას შეიძლება ევალებოდეს კანონმდებლობისა და სხვა გარე მოთხოვნების, ასევე ხელმძღვანელობის პოლიტიკისა და დირექტივების და სხვა შიდა მოთხოვნების დაცვის მდგომარეობის მიმოხილვა.

გ2. სუბიექტში შეიძლება სხვა სახელწოდების განყოფილებები/დანაყოფები ასრულებდნენ შიდა აუდიტის განყოფილების ანალოგიურ საქმიანობას. ასევე შესაძლებელია, რომ შიდა აუდიტის განყოფილების ზოგიერთი ან ყველა ფუნქცია ხელშეკრულებით ჰქონდეს გადაცემული მომსახურების პროვაიდერ მესამე მხარეს. არც სუბი-

ექტის განყოფილების სახელწოდება, არც ის ფაქტი, ვინ ასრულებს საქმიანობას, თვითონ სუბიექტი თუ მომსახურების პროვაიდერი მესამე მხარე, არ არის იმის განმსაზღვრელი, შეუძლია თუ არა გარე აუდიტორს ამ განყოფილების სამუშაოს გამოყენება. ამას განსაზღვრავს თვითონ განყოფილების საქმიანობის სპეციფიკა; რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას; შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობის დონე და ეს განყოფილება იყენებს თუ არა სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას. წინამდებარე ასს-ში ტერმინი შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაო მოიცავს სუბიექტის სხვა განყოფილებების ან პროვაიდერი მესამე მხარეების შესაფერის საქმიანობას, რომელსაც ახასიათებს ზემოთ ჩამოთვლილი ნიშნები.

გ3. ამასთან, როგორც წესი, საფრთხის წინაშე დგას სუბიექტში შიდა აუდიტის განყოფილების გარდა სხვა განყოფილების თანამშრომლების ობიექტურობა, რომლებიც ასრულებენ ოპერატიულ და მმართველობით მოვალეობებსა და ვალდებულებებს, რის გამოც არ შეიძლება მათი მიჩნევა შიდა აუდიტის განყოფილების ნაწილად წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის, მიუხედავად იმისა, რომ ისინი შეიძლება ისეთ კონტროლის პროცედურებს ასრულებდნენ, რომელთა ტესტირებაც ტარდება ასს 330-ის[12] შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, მესაკუთრე მმართველის მიერ ჩატარებული სუბიექტის კონტროლის პროცედურების მონიტორინგი არ მიიჩნევა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს ეკვივალენტურ სამუშაოდ.

გ4. მართალია, სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილებისა და გარე აუდიტორის მიზნები განსხვავებულია, მაგრამ შიდა აუდიტის განყოფილება შეიძლება ატარებდეს იმ პროცედურების ანალოგიურს, რომლებსაც გარე აუდიტორი ატარებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. თუ ასეა, გარე აუდიტორს შეუძლია ამ განყოფილების გამოყენება აუდიტის მიზნებისთვის, კერძოდ:

- ისეთი ინფორმაციის მოსაპოვებლად, რომელიც გარე აუდიტორს გამოადგება შეცდომით ან თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებისას. ამასთან დაკავშირებით, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[13] მოითხოვს, რომ გარე აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობების, ორგანიზაციაში მისი სტატუსის, ამ განყოფილების მიერ შესრულებული და დაგეგ-

12. იხ. მე-10 პუნქტი.

13. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 14(ა).

მილი სამუშაოების შესახებ და ჩაატაროს შიდა აუდიტის განყოფილებიდან სათანადო პირების გამოკითხვა (თუ სუბიექტს გააჩნია ამგვარი განყოფილება); ან

- თუ კანონმდებლობა არ კრძალავს, ან გარკვეულ დონეზე არ ზღუდავს გარე აუდიტორს, მას უფლება აქვს გადაწყვიტოს (სათანადო შეფასების შემდეგ) შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ მოცემულ პერიოდში შესრულებული სამუშაოს გამოყენება იმ აუდიტის მტკიცებულებების ნაწილის შემცვლელად, რომლებიც უშუალოდ გარე აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს[14].

გარდა ამისა, თუ კანონმდებლობა არ კრძალავს, ან გარკვეულ დონეზე არ ზღუდავს გარე აუდიტორს, მას უფლება აქვს შიდა აუდიტორები გამოიყენოს აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად, იმ პირობით, თუ გარე აუდიტორი უხელმძღვანელებს, ზედამხედველობას გაუწევს და განიხილავს მათ სამუშაოს (ამ ასს-ში ეწოდება `შიდა აუდიტორების უშუალო დახმარება~)[15].

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით

შიდა აუდიტის განყოფილების შეფასება

ობიექტურობა და კომპეტენტურობა (იხ. პუნქტები 15(ა)-(ბ))

გ5. გარე აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განხილვას იმის დასადგენად, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება აუდიტის მიზნებისთვის და შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოდან რა ტიპის სამუშაოს გამოყენება არის შესაძლებელი და რა მოცულობით მოცემულ გარემოებებში.

გ6. იმის დასადგენად, მოცემულ გარემოებებში შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება და თუ შესაძლებელია, რა ტიპის სამუშაოს გამოყენება არის მიზანშეწონილი და რა მოცულობით, განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს იმას, რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას და ასევე შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობის დონეს.

გ7. ობიექტურობა ეხება პირის შესაძლებლობას, ზემოაღნიშნული დავალებები შეასრულოს მიუკერძოებლად, ისეთ პირობებში, რომ არ

14. იხ. მე-15-25 პუნქტები.

15. იხ. 26-35-ე პუნქტები.

არსებობდეს ინტერესთა კონფლიქტი და არ განიცდიდეს სხვების მიზანშეუწონელ ზემოქმედებას, რაც ხელს უშლის პროფესიულ განსჯას. გარე აუდიტორის შეფასებაზე შეიძლება გავლენა იქონიოს შემდეგმა ფაქტორებმა:

- შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი, მათ შორის მისი უფლებამოსილებები და ანგარიშვალდებულება უზრუნველყოფს თუ არა იმის შესაძლებლობას, რომ ამ განყოფილებამ იმოქმედოს მიუკერძოებლად, ისეთ პირობებში, რომ არ არსებობდეს ინტერესთა კონფლიქტი და არ განიცდიდეს სხვების მიზანშეუწონელ ზემოქმედებას, რაც ხელს უშლის პროფესიულ განსჯას. მაგალითად, ვის წინაშეა ანგარიშვალდებული შიდა აუდიტის განყოფილება: მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, თუ სათანადო უფლებამოსილების მქონე პირის წინაშე, თუ ხელმძღვანელობის მიმართ; აქვს თუ არა ამ განყოფილებას უშუალო კომუნიკაციის უფლება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;
- აქვს თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილებას რაიმე შეუთავსებელი პასუხისმგებლობები, მაგალითად მმართველობითი ან ოპერატიული მოვალეობები ან ვალდებულებები, რომლებიც სცილდება შიდა აუდიტის განყოფილების ფუნქციებს;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები უწევენ თუ არა ზედამხედველობას შიდა აუდიტის განყოფილების პერსონალის დასაქმებასთან დაკავშირებულ გადაწყვეტილებებს, მაგალითად სათანადო ანაზღაურების პოლიტიკის განსაზღვრას;
- ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ხომ არ არის დაწესებული რაიმე შეზღუდვები ან ბარიერები შიდა აუდიტის განყოფილებისთვის, მაგალითად შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს შედეგების გარე აუდიტორისთვის ინფორმირების საკითხში;
- შიდა აუდიტორები არიან თუ არა სათანადო პროფესიული ორგანიზაციების წევრები და ორგანიზაციის წევრობა ავალდებულებს თუ არა მათ ობიექტურობასთან დაკავშირებული სათანადო პროფესიული სტანდარტების დაცვას, ან მათი შიდა პოლიტიკა იმავე მიზნების მიღწევას ემსახურება თუ არა.

გ8. შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობა გულისხმობს მთლიანად განყოფილების მიერ ცოდნისა და უნარ-ჩვევების შეძენასა და შენარჩუნებას ისეთ დონეზე, რაც აუცილებელია იმისათვის, რომ შეძლონ დაკისრებული დავალებებისა და ამოცანების შესრულება გულმოდგინედ და სათანადო პროფესიული სტანდარ-

ტების შესაბამისად. ამასთან დაკავშირებით გარე აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე შეიძლება გავლენა იქონიოს შემდეგმა ფაქტორებმა:

- შიდა აუდიტის განყოფილება არის თუ არა ადეკვატურად უზრუნველყოფილი სათანადო რესურსებით, სუბიექტის ზომისა და მისი საქმიანობის სპეციფიკის შესაბამისად;
- არსებობს თუ არა შიდა აუდიტორების დაქირავების, სწავლებისა და შიდა აუდიტის დავალებებში მათი ჩართვის პოლიტიკა;
- შიდა აუდიტორებს გავლილი აქვთ თუ არა ადეკვატური ტექნიკური სწავლება და აქვთ თუ არა აუდიტში მონაწილეობის გამოცდილება. ზემოაღნიშნულის შესაფასებლად გარე აუდიტორისთვის შესაფერისი კრიტერიუმები შეიძლება იყოს, მაგალითად ინფორმაცია შიდა აუდიტორების მუშაობის სტაჟის შესახებ შესაფერის პროფესიულ თანამდებობებზე;
- აქვთ თუ არა შიდა აუდიტორებს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისთვის შესაფერისი აუცილებელი ცოდნა და პრაქტიკული უნარ-ჩვევები (მაგალითად, დარგის სპეციფიკის ცოდნა), რათა შეასრულონ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული სამუშაო;
- შიდა აუდიტორები არიან თუ არა სათანადო პროფესიული ორგანიზაციის წევრები, რომელიც მათ ავალდებულებს სათანადო პროფესიული სტანდარტების, მათ შორის, უწყვეტი პროფესიული განათლების მოთხოვნების დაცვას.

გ9. ობიექტურობა და კომპეტენტურობა შეიძლება მიჩნეულ იქნეს გადამწყვეტი მნიშვნელობის ფაქტორებად. შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები რაც უფრო ადეკვატურად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორების ობიექტურობას და რაც უფრო მაღალია ამ განყოფილების კომპეტენტურობის დონე, მით უფრო მოსალოდნელია, რომ გარე აუდიტორი გამოიყენებს ამ განყოფილების სამუშაოს და, ამასთან, უფრო მეტ სამუშაოს გამოიყენებს. თუმცა, შიდა აუდიტის განყოფილების კომპტენტურობის არასაკმარისი დონის კომპენსირება შეუძლებელია შიდა აუდიტის განყოფილების ისეთი ორგანიზაციული სტატუსითა და შესაბამისი პოლიტიკითა და პროცედურებით, რომლებიც საიმედოდ უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორების ობიექტურობას. ანალოგიურად, შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობის მაღალი დონე ვერ უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის განყოფილების ისეთი ორგანიზაციული სტატუსისა და შესა-

ბამისი პოლიტიკისა და პროცედურების კომპენსირებას, რომლებიც სათანადოდ ვერ უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორების ობიექტურობას.

სისტემატური და გეგმაზომიერი მიდგომის გამოყენება (იხ. პუნქტი 15(გ))

გ10. საქმიანობის დაგეგმვის, შესრულების, ზედამხედველობის, განხილვისა და დოკუმენტირების პროცესების მიმართ სისტემატური და გეგმაზომიერი მიდგომის გამოყენება შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობას განასხვავებს შიდა კონტროლის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი სხვა ტიპის საქმიანობებისგან, რომლებიც შეიძლება დანერგილი იყოს სუბიექტში.

გ11. გარე აუდიტორის შეფასებაზე, იყენებს თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილება სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, შეიძლება გავლენა მოახდინოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორიცაა:

- დოკუმენტირებული (დამტკიცებული) შიდა აუდიტის პროცედურების, ან სახელმძღვანელოს არსებობა, რომლებიც არეგულირებს რისკების შეფასებას, სამუშაო პროგრამების შედგენას, შესრულებული სამუშაოს დოკუმენტირებასა და ანგარიშის მომზადებას, მათი ადეკვატურობა და გამოყენება, ასევე როგორ და რამდენად შეესაბამება სუბიექტის ზომასა და მის სპეციფიკას;
- აქვს თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილებას ხარისხის მართვის პოლიტიკა და პროცედურები, მაგალითად, შიდა აუდიტის განყოფილებისთვის შესაფერისი პოლიტიკა და პროცედურები (კერძოდ, რომლებიც დაკავშირებულია შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობის მართვასთან, შრომით რესურსებთან და დავალებების შესრულებასთან), ან ხარისხის მართვის მოთხოვნები, რომლებსაც ითვალისწინებს შიდა აუდიტორების სათანადო პროფესიული ორგანიზაციის მიერ დადგენილი სტანდარტები. ასეთ ორგანიზაციებს სხვა შესაფერისი მოთხოვნების დადგენაც შეუძლიათ, მაგალითად, ხარისხის გარე შემოწმების ჩატარება პერიოდულად.

გარემოებები, როდესაც არ შეიძლება შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ12. გარე აუდიტორის შეფასება, რომელიც ეხება: შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები სათანადოდ უზრუნველყოფს თუ არა შიდა აუდიტორების ობიექტურობას, ამ განყოფილების კომპეტენტურობის დონეს და იყენებენ თუ არა სისტემატურ და გეგმაზომიერ

მიდგომას, შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ ხსენებული განყოფილების სამუშაოს ხარისხთან დაკავშირებული რისკები ძალიან მნიშვნელოვანია და, მაშასადამე, მიზანშეწონილი არ არის ამ განყოფილების რაიმე სამუშაოს გამოყენება აუდიტის მტკიცებულებების სახით.

გ13. მნიშვნელოვანია წინამდებარე ასს-ის გ7, გ8 და გ11 პუნქტებში აღწერილი ფაქტორების განხილვა, როგორც ინდივიდუალურად, ასევე ერთობლიობაში, რადგან ცალკეული ფაქტორი ხშირად საკმარისი არ არის დასკვნის გამოსატანად იმის შესახებ, რომ არ შეიძლება აუდიტის მიზნებისთვის შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება. მაგალითად, შიდა აუდიტის განყოფილების სტატუსი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტორების ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების შესაფასებლად. თუ შიდა აუდიტის განყოფილება ანგარიშვალდებულია ხელმძღვანელობის წინაშე, ეს ამ განყოფილების ობიექტურობისთვის მნიშვნელოვან საფრთხედ მიიჩნევა, თუ გ7 პუნქტში აღწერილი სხვა ფაქტორები ერთობლიობაში ვერ უზრუნველყოფს საკმარის დამცავ ზომებს ამ საფრთხის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად.

გ14. გარდა ამისა, ბესსს-ის კოდექსში[16] აღნიშნულია: თუ გარე აუდიტორი აუდიტის დამკვეთთან შეთანხმებას დებს შიდა აუდიტორული მომსახურების გაწევაზე და ამ მომსახურების შედეგები გამოყენებული იქნება გარე აუდიტში, წარმოიქმნება თვითშეფასების საფრთხე. ამის მიზეზი ისაა, რომ შესაძლებელია, აუდიტის გარიგების გუნდმა შიდა აუდიტორული მომსახურების შედეგები ისე გამოიყენოს, რომ სათანადოდ არ შეაფასოს, ან არ იმოქმედოს ისეთი დონის პროფესიული სკეპტიციზმით, როგორც იმ შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტის სამუშაოს არ შეასრულებდნენ მათი ფირმის თანამშრომლები. ბესსს-ის კოდექსში[17] განხილულია სიტუაციები, როდესაც გარე აუდიტორს ეკრძალება შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება და ასევე დამცავი ზომები, რომელთა გამოყენებაც შესაძლებელია კონკრეტულ გარემოებებში საფრთხეების მისაღებ დონემდე შესამცირებლად.

16. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ეთიკის *საერთაშორისო კოდექსი (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი),* პუნქტები 605.4 გ2–605.4 გ3.

17. ბესსს-ის კოდექსი, პუნქტები 605.1–მ605.5.

შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოდან იმ სამუშაოების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრა, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია

ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოდან იმ სამუშაოების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრაზე, რომელთა გამოყენებაც შესაძლებელია (იხ. მე-17-19 პუნქტები)

გ15. მას შემდეგ, რაც გარე აუდიტორი დაადგენს, რომ შესაძლებელია შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება, პირველ რიგში, მან უნდა განიხილოს, შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ შესრულებული და დაგეგმილი სამუშაოების ხასიათი და მოცულობა რელევანტურია თუ არა გარე აუდიტორის აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმისთვის, რომელიც გარე აუდიტორმა განსაზღვრა ასს 300-ის[18] შესაბამისად.

გ16. გარე აუდიტორს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოდან შეუძლია, მაგალითად შემდეგი სახის სამუშაოების გამოყენება:

- შიდა კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება;
- ძირითადი პროცედურები, რომლებსაც მცირე სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება;
- მარაგის ინვენტარიზაციაზე დაკვირვება;
- ოპერაციებზე დაკვირვება ფინანსური ანგარიშგების შესაფერისი მთელი საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით;
- მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვის ტესტირება;
- გარკვეულ გარემოებებში, იმ შვილობილი საწარმოების აუდიტი ან მიმოხილვა, რომლებიც ჯგუფის მნიშვნელოვანი კომპონენტები არ არიან (როდესაც ამის გაკეთება წინააღმდეგობაში არ მოდის ასს 600-ის მოთხოვნებთან)[19].

გ17. გარე აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოებიდან რა ტიპის სამუშაოს გამოყენება უნდა დაგეგმოს და რა მოცულობით, გავლენას იქონიებს წინადებარე ასს-ის მე-18 პუნქტის შესაბამისად გარე აუდიტორის მიერ განხორციელებული შეფასება, რომელიც ეხება: რამდენად ადეკვატურად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას და შიდა აუდიტის განყოფილების კომპე-

18. ასს 300 - `*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა*~.

19. ასს 600 - `*სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტების აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*~.

ტენტურობის დონეს. გარდა ამისა, გარე აუდიტორის გადაწყვეტილება უნდა ითვალისწინებდეს ისეთ ასპექტებსაც, როგორიცაა, მაგალითად: რა დონის სუბიექტური განსჯა არის დაკავშირებული ამგვარი სამუშაოს დაგეგმვასთან, შესრულებასა და შედეგების შეფასებასთან და მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი. ამასთან, ისეთი გარემოებებიც არსებობს, როდესაც გარე აუდიტორი ვერ გამოიყენებს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს აუდიტის მიზნებისთვის, რომლებიც აღწერილია მოცემული ასს-ის მე-16 პუნქტში.

აუდიტის პროცედურების დაგეგმვასთან და ჩატარებასთან და შედეგების შეფასებასთან დაკავშირებული სუბიექტური განსჯა (იხ. პუნქტები 18 (ა) და 30(ა))

გ18. რაც უფრო მეტი სუბიექტური მსჯელობა და განხილვა არის აუცილებელი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისთვის და აუდიტის მტკიცებულებების შესაფასებლად, მით უფრო მეტი პროცედურები უნდა ჩაატაროს გარე აუდიტორმა უშუალოდ თვითონ წინამდებარე ასს-ის მე-18 პუნქტის შესაბამისად, რადგან მარტო შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება ვერ უზრუნველყოფს გარე აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით.

გ19. ვინაიდან მხოლოდ გარე აუდიტორს აკისრია პასუხისმგებლობა აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე, გარე აუდიტორმა, მე-18 პუნქტის შესაბამისად, აუდიტში თვითონ უნდა ჩაატაროს ყველა მნიშვნელოვანი განხილვა. მნიშვნელოვან განხილვებში იგულისხმება:

- არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება;
- ჩატარებული ტესტების საკმარისობის შეფასება;
- ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობის შეფასება;
- მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასება; და
- ფინანსური ანგარიშგებაზე დართულ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობისა და სხვა საკითხების შეფასება, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნაზე.

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება (იხ. პუნქტი 18(ბ))

გ20. რაც უფრო მაღალია კონკრეტული ანგარიშის ნაშთის, ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციების ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება, ხშირად მით უფრო მეტი მსჯელობა და განხილვა არის აუცილებელი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისთვის და მათი შედეგების შესაფასებლად. ასეთ სიტუაციაში, წინამდებარე ასს-ის მე-18 პუნქტის შესაბამისად, გარე აუდიტორმა უფრო მეტი პროცედურები უნდა ჩაატაროს უშუალოდ თვითონ და, მაშასადამე, უფრო ნაკლებად უნდა გამოიყენოს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. გარდა ამისა, როგორც ახსნილია ასს 200-ში[20], რაც უფრო მაღალია შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, მით უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ევალება გარე აუდიტორს და, მაშასადამე, მით უფრო მეტი სამუშაო უნდა ჩაატაროს გარე აუდიტორმა უშუალოდ თვითონ.

გ21. როგორც ახსნილია ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს)[21], მნიშვნელოვანი ისეთი რისკებია, რომლისთვისაც თანდაყოლილი რისკის შეფასება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ზედა ზღვარს/ბოლო მნიშვნელობას უახლოვდება და, ამგვარად, გარე აუდიტორის შესაძლებლობა, შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაო გამოიყენოს მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით, შეზღუდული იქნება მხოლოდ იმ პროცედურებით, რომლებიც მცირე მსჯელობასა და განხილვას საჭიროებს. გარდა ამისა, თუ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება არ არის დაბალი, ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ მარტო შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენების შედეგად აუდიტორული რისკი შემცირდეს მისაღებ დონემდე და აუცილებელი აღარ იყოს, რომ გარე აუდიტორმა უშუალოდ თვითონ ჩაატაროს გარკვეული ტესტები.

გ22. წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად პროცედურების ჩატარების შედეგად შეიძლება გარე აუდიტორს მოუწიოს უკვე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების ხელახლა შეფასება. შესაბამისად, ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, გამოიყენოს უნდა თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაო და შემდგომში ისევ აუცილებელი იქნება თუ არა მოცემული ასს-ის გამოყენება.

---

20. ასს 200, პუნქტი გ32.

21. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 12(მ).

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა ინფორმირება
(იხ. მე-20 პუნქტი)

გ23. ასს 260-ის[22] შესაბამისად, გარე აუდიტორს ევალება, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს ზოგადი ინფორმაცია აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბებისა და ვადების შესახებ. შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს დაგეგმილი გამოყენება გარე აუდიტორის მიერ შემუშავებული აუდიტის საერთო სტრატეგიის განუყოფელი ნაწილია და, ამგვარად, მნიშვნელოვანია, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ინფორმირებულები იყვნენ გარე აუდიტორის მიერ დაგეგმილი აუდიტის მიდგომის შესახებ.

შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება

განხილვა შიდა აუდიტის განყოფილებასთან ერთად და სამუშაოთა კოორდინაცია (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ24. შესაბამისი სამუშაოების კოორდინაციის მიზნით შიდა აუდიტის განყოფილებასთან ერთად მათი სამუშაოს დაგეგმილი გამოყენების საკითხის განხილვისას შეიძლება სასარგებლო იყოს შემდეგ საკითხებზე შეთანხმება:

- ამგვარი სამუშაოს შესრულების დრო;
- სამუშაოს ხასიათი;
- აუდიტის სამუშაოთა მოცულობა;
- ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობა (და, საჭიროების შემთხვევაში, არსებითობის დონე ან დონეები ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების გარკვეული კატეგორიებისთვის) და სამუშაო არსებითობა;
- მუხლის შერჩევის შეთავაზებული მეთოდები და შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობები;
- შესრულებული სამუშაოს დოკუმენტირება; და
- შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვისა და ანგარიშის წარდგენის პროცედურები.

გ25. გარე აუდიტორსა და შიდა აუდიტის განყოფილებას შორის კოორდინაცია ეფექტურია იმ შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად:

- განხილვები პერიოდის განმავლობაში სათანადო ინტერვალებით ტარდება;

22. ასს 260 (გადასინჯული), მე-15 პუნქტი.

- გარე აუდიტორი შიდა აუდიტის განყოფილებას აცნობებს ნებისმიერი მნიშვნელოვანი საკითხის შესახებ, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ამ განყოფილების საქმიანობაზე;
- გარე აუდიტორი ინფორმირებულია შიდა აუდიტის განყოფილების შესაფერისი ანგარიშების შესახებ და მისთვის ხელმისაწვდომია ეს ანგარიშები, ასევე შიდა აუდიტის განყოფილება გარე აუდიტორს ინფორმაციას აწვდის მისთვის ცნობილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი საკითხის შესახებ, რომელიც გავლენას იქონიებს გარე აუდიტორის სამუშაოზე, რათა გარე აუდიტორმა შეძლოს აუდიტზე ამგვარი საკითხების გავლენის გათვალისწინება.

გ26. ასს 200-ში[23] განხილულია პროფესიული სკეპტიციზმის მნიშვნელობის საკითხი აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას, მათ შორის ფხიზლად ყოფნა ისეთ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც ეჭვქვეშ აყენებს იმ დოკუმენტებისა და გარე აუდიტორის გამოკითხვების პასუხების საიმედოობას, რომლებიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულებების სახით. შესაბამისად, შიდა აუდიტის განყოფილებასთან მუდმივი კომუნიკაცია, მთელი აუდიტის განმავლობაში, შიდა აუდიტორებს შესაძლებლობას აძლევს, გარე აუდიტორს აცნობონ ნებისმიერი საკითხი, რომელიც გავლენას ახდენს გარე აუდიტორის სამუშაოზე[24]. ამის შედეგად, გარე აუდიტორი შეძლებს ამ ინფორმაციის გათვალისწინებას არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასებისას. გარდა ამისა, თუ ამგვარი ინფორმაცია იმის მიმანიშნებელია, რომ გაზრდილია ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი, ან ეხება ფაქტობრივ, საეჭვო ან სავარაუდო თაღლითობას, გარე აუდიტორი შეძლებს ამის გათვალისწინებას თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის დადგენისას ასს 240-ის[25] შესაბამისად.

შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს ადეკვატურობის დასადგენი პროცედურები (იხ. 23-24-ე პუნქტები)

გ27. გარე აუდიტორის აუდიტის პროცედურები, რომლებიც ტარდება შიდა აუდიტის განყოფილების იმ სამუშაოთა ძირითად ნაწილზე, რომლის გამოყენებასაც გარე აუდიტორი გეგმავს, ქმნის საფუძველს

23. ასს 200, მე-15 და გ21 პუნქტები.

24. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-4 დანართი.

25. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-4 დანართი, ასს 240-თან - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*` - მიმართებით.

ამ განყოფილების სამუშაოს საერთო ხარისხისა და მისი შესრულების ობიექტურობის დონის შესაფასებლად.

გ28. პროცედურები, რომლის ჩატარებაც გარე აუდიტორს შეუძლია შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს ხარისხისა და გამოტანილი დასკვნების შესაფასებლად, გარდა 24-ე პუნქტის შესაბამისად გარე აუდიტორის მიერ ხელახლა ჩასატარებელი პროცედურებისა, მოიცავს ასევე:

- შიდა აუდიტის განყოფილების შესაფერისი თანამშრომლების გამოკითხვას;
- შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ჩატარებულ პროცედურებზე დაკვირვებას;
- შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაო პროგრამისა და სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვას.

გ29. რაც უფრო მეტი სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს, რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება, რაც უფრო ნაკლებად ადეკვატურად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას, ან რაც უფრო დაბალია შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობის დონე, მით უფრო მეტი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ევალება გარე აუდიტორს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოთა ძირითად ნაწილზე თავისი გადაწყვეტილების დასასაბუთებლად იმის თაობაზე, გამოიყენებს თუ არა ამ განყოფილების სამუშაოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორული მოსაზრება.

შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოთა ხელახლა შესრულება
(იხ. 24-ე პუნქტი)

გ30. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის, ხელახლა შესრულება გულისხმობს შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ჩატარებული პროცედურების დამოუკიდებლად შესრულებას გარე აუდიტორის მიერ, შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ გამოტანილი დასკვნების დასასაბუთებლად. ამ მიზნის მიღწევა შესაძლებელია შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ უკვე შემოწმებული მუხლების შემოწმებით, ან, თუ ამის გაკეთება შეუძლებელია, იმავე მიზნის მიღწევა შესაძლებელია საკმარისი რაოდენობის სხვა მსგავსი მუხლების შემოწმებით, რომლებიც, ფაქტობრივად, არ შეუმოწმებია შიდა აუდიტის განყოფილებას. ზემოაღნიშნული სამუშაოს ხელახლა შესრულება გარე აუდიტორის მიერ უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცე-

ბულებებს უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს ადეკვატურობის შესახებ, ვიდრე სხვა პროცედურები, რომელთა ჩატარებაც გარე აუდიტორს შეუძლია გ28 პუნქტის შესაბამისად. მართალია, აუცილებელი არ არის, გარე აუდიტორმა თვითონ შეასრულოს პროცედურები შიდა აუდიტის განყოფილების ყველა ტიპის სამუშაოსთან დაკავშირებით, მაგრამ 24-ე პუნქტის თანახმად, გარკვეული პროცედურების ხელახლა ჩატარება აუცილებელია იმ სამუშაოთა ძირითად ნაწილზე, რომლის გამოყენებასაც გარე აუდიტორი გეგმავს. უფრო მოსალოდნელია, რომ გარე აუდიტორი ყურადღებას გაამახვილებს ისეთ სფეროებზე, სადაც უფრო მეტი სუბიექტური განსჯა გამოიყენა შიდა აუდიტის განყოფილებამ აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისას და შედეგების შეფასებისას და ასევე სადაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკი.

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა აუდიტის მიზნებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის (იხ. მე-5 და 26-28-ე პუნქტები)

გ31. ისეთ იურისდიქციაში, სადაც გარე აუდიტორს კანონმდებლობა უკრძალავს შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის, მიზანშეწონილია, გარიგების გუნდმა გაარკვიოს, ეს აკრძალვა ვრცელდება თუ არა კომპონენტების აუდიტორებზეც და თუ ვრცელდება, გაითვალისწინოს ეს კომპონენტის აუდიტორებთან ურთიერთობის დროს.[26]

გ32. როგორც აღნიშნულია წინამდებარე ასს-ის გ7 პუნქტში, ობიექტურობა ეხება პირის შესაძლებლობას, ზემოაღნიშნული დავალებები შეასრულოს მიუკერძოებლად, ისეთ პირობებში, რომ არ არსებობდეს ინტერესთა კონფლიქტი და არ განიცდიდეს სხვების მიზანშეუწონელ ზემოქმედებას, რაც ხელს უშლის პროფესიულ განსჯას. შიდა აუდიტორის ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხის არსებობისა და მნიშვნელობის შეფასებისას შეიძლება სასარგებლო იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

[26] ასს 600, პუნქტი 40(ბ).

- რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას;[27]
- შიდა აუდიტორის ოჯახური და პირადი ურთიერთობები იმ პირთან, რომელიც მუშაობს, ან პასუხისმგებელია სუბიექტში ისეთ საქმიანობაზე, რომელთანაც დაკავშირებულია მოცემული სამუშაო;
- კავშირი სუბიექტის იმ ქვედანაყოფთან ან განყოფილებასთან, რომელთანაც დაკავშირებულია მოცემული სამუშაო;
- მნიშვნელოვანი ფინანსური ინტერესები სუბიექტთან მიმართებით, ისეთი პირობებით ანაზღაურების გარდა, რომლებიც შესაბამისობაშია ანალოგიური თანამდებობის სხვა თანამშრომლების ანაზაღაურებასთან.

ამასთან დაკავშირებით, შეიძლება სასარგებლო მითითებები იყოს მოცემული ასევე სათანადო პროფესიული ორგანიზაციების მიერ გამოცემულ დოკუმენტებში.

გ33. გარდა ამისა, გარკვეულ გარემოებებში შიდა აუდიტორის ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხე შეიძლება იმდენად მნიშვნელოვანი იყოს, რომ არ არსებობდეს არანაირი დამცავი ზომები მისაღებ დონემდე მის შესამცირებლად. მაგალითად, ვინაიდან დამცავი ზომების ადეკვატურობაზე გავლენას ახდენს ამა თუ იმ სამუშაოს მნიშვნელობა აუდიტის პოზიციიდან, 30 (ა) და (ბ) პუნქტი კრძალავს შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის ისეთი პროცედურების ჩატარებაში, რომლებსაც ესაჭიროება მნიშვნელოვანი დონის სუბიექტური განსჯა აუდიტში, ან რომლებიც დაკავშირებულია არსებითი უზუსტობის რისკების მაღალ შეფასებებთან და სათანადო აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას ან შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებების შეფასებისას აუცილებელია ჩვეულებრივად მისაღებ დონეზე მეტი სუბიექტური განსჯა. ანალოგიურად, როდესაც სამუშაო წარმოქმნის თვითშეფასების საფრთხეს, შიდა აუდიტორებს ეკრძალებათ პროცედურების ჩატარება 30(გ) და (დ) პუნქტებში აღწერილ სიტუაციებში.

გ34. შიდა აუდიტორის კომპეტენტურობის დონის შესაფასებლად შეიძლება გამოდგეს ბევრი იმ ფაქტორებიდან, რომლებიც აღწერილია გ8 პუნქტში, თუ გარე აუდიტორი მათ გამოიყენებს ცალკეულ შიდა აუდიტორსა და იმ სამუშაოსთან მიმართებით, რომლის შესრულებაც შეიძლება მას დაევალოთ.

27. იხ პუნქტი გ7.

იმის განსაზღვრა, რა ტიპის და რა მოცულობის სამუშაო შეიძლება დაევალოს შიდა აუდიტორებს გარე აუდიტორისთვის უშუალო დახმარებისას (იხ. 20-31-ე პუნქტები)

გ35. წინამდებარე ასს-ის გ15-გ22 პუნქტებში მოცემულია სათანადო მითითებები იმის შესახებ, როგორ უნდა განისაზღვროს იმ სამუშაოების ტიპი და მოცულობა, რომლის შესრულებაც შეიძლება დაევალოს შიდა აუდიტორებს.

გ36. როდესაც გარე აუდიტორი ადგენს, რა ტიპის სამუშაო შეიძლება დაევალოს შიდა აუდიტორებს, მან სიფრთხილე უნდა გამოიჩინოს, რათა ამგვარი სამუშაო მხოლოდ ისეთ სფეროებს ეხებოდეს, სადაც მისაღები იქნება შიდა აუდიტორების გამოყენება. შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის მიზანშეწონილი არ იქნება შემდეგი ტიპის საქმიანობასა და დავალებებში:

- თაღლითობის რისკების განხილვა. თუმცა, გარე აუდიტორს უფლება აქვს, ჩაატაროს შიდა აუდიტორების გამოკითხვა სუბიექტის თაღლითობის რისკებთან დაკავშირებით ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად;[28]
- მოულოდნელად ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა ასს 240-ის შესაბამისად.

გ37. ანალოგიურად, ვინაიდან გარე აუდიტორს ასს 505-ის[29] შესაბამისად მოეთხოვება გარე დასტურის მოთხოვნებზე კონტროლის განხორციელება და გარე დადასტურების პროცედურების შედეგების შეფასება, მიზანშეწონილი არ იქნება ამ ვალდებულებების დაკისრება შიდა აუდიტორებზე. თუმცა, შიდა აუდიტორებს შეუძლიათ გარე აუდიტორის დახმარება იმ ინფორმაციის შეგროვებაში, რომელიც აუცილებელია გარე აუდიტორისთვის დასტურის მოთხოვნების პასუხებში გამოვლენილი გადახრების მიზეზების გასარკვევად.

გ38. იმ სამუშაოთა ხასიათის განსაზღვრისას, რომლის შესრულებაც შეიძლება შიდა აუდიტორებს დაევალოს, ასევე მიზანშეწონილია არსებითი უზუსტობის რისკისა და კონკრეტულ სამუშაოსთან დაკავშირებული სუბიექტური განსჯის ხარისხის გათვალისწინება. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც გარე აუდიტორს მოთხოვნების ანგარიშები შეფასებული აქვს მაღალი რისკის მქონედ, მას შეუძლია შიდა აუდიტორს დაავალოს დავალიანებების ხანდაზმულობის სისწორის შემოწმება. თუმცა, ვინაიდან მოთხოვნების

28. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 14(ა) პუნქტი)

29. ასს 505 - `*გარე მხარეების დადასტურება*~, მე-7 და მე-16 პუნქტები.

ანგარიშების ხანდაზმულობის საფუძველზე განსაზღვრული ანარიცხების ადეკვატურობის შეფასებას ჩვეულებრივად მისაღებ დონეზე მეტი მეტი სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება, მიზანშეწონილი არ იქნება, ამ უკანასკნელი პროცედურის შესრულება დაევალოს შიდა აუდიტორს, რომელიც უშუალო დახმარებას უწევს გარე აუდიტორს.

გ39. მიუხედავად იმისა, რომ გარე აუდიტორი ხელმძღვანელობს, ზედამხედველობას უწევს და იხილავს შიდა აუდიტორების სამუშაოს, უშუალო დახმარებისთვის შიდა აუდიტორების გადაჭარბებით გამოყენებამ შეიძლება გავლენა იქონიოს გარე აუდიტის გარეგნულ დამოუკიდებლობაზე.

შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის (იხ. 34-ე პუნქტი)

გ40. შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლები იმ დონეზე დამოუკიდებლები არ არიან სუბიექტისგან, რაც გარე აუდიტორს მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმისას. ამიტომ უშუალო დახმარებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენებისას გარე აუდიტორის მიერ განხორციელებული შიდა აუდიტორების სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და განხილვა, საზოგადოდ, განსხვავებული და უფრო ყოველმხრივი იქნება, იმასთან შედარებით, თუ ამ სამუშაოს აუდიტის გარიგების გუნდის წევრები შეასრულებდნენ.

გ41. მაგალითად, შიდა აუდიტორების სამუშაოზე ხელმძღვანელობის განხორციელებისას, გარე აუდიტორმა, შეიძლება, შეახსენოს შიდა აუდიტორებს, რომ გარე აუდიტორს აცნობონ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი, აღრიცხვისა და აუდიტის თვალსაზრისით პრობლემური საკითხების შესახებ. შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულის სამუშაოს განხილვისას გარე აუდიტორი აფასებს, მოცემულ გარემოებებში საკმარისი და შესაფერისია თუ არა შეკრებილი მტკიცებულებები და განამტკიცებს თუ არა გამოტანილ დასკვნებს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 620

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 620-ის მოქმედების სფერო 1-2

აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტორულ მოსაზრებაზე 3

ძალაში შესვლის თარიღი 4

მიზნები 5

განმარტებები 6

მოთხოვნები

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების საჭიროების დადგენა 7

აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა 8

აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა 9

აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფეროს შესწავლა 10

შეთანხმება აუდიტორის ექსპერტთან 11

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება 12-13

აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის ექსპერტზე მინიშნება 14-15

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორის ექსპერტის განმარტება გ1-გ3

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების საჭიროების დადგენა გ4-გ9

აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა გ10-გ13

აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენცია,
შესაძლებლობები და ობიექტურობა გ14-გ20

აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფეროს შესწავლა გ21-გ22

შეთანხმება აუდიტორის ექსპერტთან გ23-გ31

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება გ32-გ40

აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის ექსპერტზე მინიშნება გ41-გ42

დანართი: აუდიტორსა და აუდიტორის ექსპერტს შორის შეთანხმებაში გასათვალისწინებელი საკითხები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 620 - `*აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება*~ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~ - ერთად.

შესავალი

ასს 620-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა, სხვა სფეროებში ამა თუ იმ პირის ან ორგანიზაციის ექსპერტულ სამუშაოსთან დაკავშირებით, როდესაც აღნიშნულ სამუშაოს აუდიტორი იყენებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში დახმარებისათვის.

2. წინამდებარე ასს არ ვრცელდება:

   ა) სიტუაციებზე, როდესაც გარიგების გუნდში არის წევრი, ან გუნდი კონსულტაციას მიიღებს ისეთი პირის ან ორგანიზაციისაგან, რომელსაც ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციფიკური სფეროს ექსპერტული ცოდნა გააჩნიათ, რასაც ეხება ასს 220 (გადასინჯული)[1]; ან

   ბ) აუდიტორის მიერ იმ პირის ან ორგანიზაციის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებაზე, რომელსაც გააჩნია ექსპერტული ცოდნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტისგან განსხვავებულ სხვა სფეროში და რომლის მიერ აღნიშნულ სფეროში შესრულებულ სამუშაოს იყენებს სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში დახმარებისთვის (ხელმძღვანელობის ექსპერტი), რასაც ეხება ასს 500[2].

აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტორულ მოსაზრებაზე

3. აუდიტორი ერთპიროვნულად არის პასუხისმგებელი გამოთქმულ აუდიტორულ მოსაზრებაზე და აღნიშნული პასუხისმგებლობა არ მცირდება, აუდიტორის მიერ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების შემთხვევაში. თუმცა, როდესაც აუდიტორი იყენებს აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, წინამდებარე ასს-ში მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად და დასკვნის, რომ ექსპერტის მიერ ჩატარებული სამუშაო აუდიტორის მიზნების ადეკვატურია, აუდიტორმა მოცემულ სფეროში ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტები ან გამოტანილი დასკვნები შეიძლება მიიღოს, როგორც საკმარისი აუდიტის მტკიცებულება.

---

1. ასს 220 (გადასინჯული) - `*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა*,~ პუნქტი გ19.

2. ასს 500 - `*აუდიტის მტკიცებულება*,~ პუნქტები გ45-გ59.

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზნები

5. აუდიტორის მიზნებია:

   ა) განსაზღვროს, უნდა გამოიყენოს თუ არა აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო; და

   ბ) აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების შემთხვევაში, განსაზღვროს აღნიშნული სამუშაო აუდიტორის მიზნების ადეკვატურია თუ არა.

განმარტებები

6. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) აუდიტორის ექსპერტი – ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია, რომელსაც გააჩნია ექსპერტული ცოდნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროში და რომლის მიერ აღნიშნულ სფეროში შესრულებულ სამუშაოს იყენებს აუდიტორი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში დასახმარებლად. აუდიტორის ექსპერტი შეიძლება იყოს აუდიტორის შიდა ექსპერტი (რომელიც არის ამ აუდიტორის ფირმის ან ფირმების ქსელის პარტნიორი[3] ან თანამშრომელი, მათ შორის დროებითი თანამშრომელი), ან აუდიტორის გარე ექსპერტი; (იხ. პუნქტები გ1-გ3)

   ბ) ექსპერტული ცოდნა – ამა თუ იმ კონკრეტული სფეროს შესაფერისი უნარები, ცოდნა და ამ სფეროში გამოცდილება;

   გ) ხელმძღვანელობის ექსპერტი – ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია, რომელსაც გააჩნია ექსპერტული ცოდნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროში და რომლის მიერ აღნიშნულ სფეროში შესრულებულ სამუშაოს იყენებს სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში დახმარებისთვის.

3. ტერმინებში `პარტნიორი~ და `ფირმა~, საჭიროების შემთხვევაში, იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

მოთხოვნები

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების საჭიროების დადგენა

7. თუ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროში ექსპერტული ცოდნა აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულების მოსაპოვებლად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, უნდა გამოიყენოს თუ არა აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო. (იხ. პუნქტები გ4-გ9)

აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა

8. წინამდებარე ასს-ის მე-9-13 პუნქტებში მოცემულ მოთხოვნებთან მიმართებაში, აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა განსხვავებულია გარემოებების მიხედვით. აღნიშნული აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი: (იხ. პუნქტი გ10)

   ა) იმ საკითხის ბუნება, რომელთანაც დაკავშირებულია ექსპერტის სამუშაო;

   ბ) იმ საკითხის არსებითი უზუსტობის რისკები, რომელთანაც დაკავშირებულია ექსპერტის სამუშაო;

   გ) ექსპერტის სამუშაოს მნიშვნელობა მოცემული აუდიტის კონტექსტში;

   დ) აუდიტორის ცოდნა ამ ექსპერტის გამოცდილებისა და ადრე შესრულებული სამუშაოს შესახებ; და

   ე) ვრცელდება თუ არა ექსპერტზე აუდიტორის ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა. (იხ. პუნქტები გ11-გ13)

აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა

9. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, გააჩნია თუ არა აუდიტორის ექსპერტს მოცემული აუდიტის მიზნების შესაფერისი კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა. აუდიტორის გარე ექსპერტის შემთხვევაში, ობიექტურობის შეფასება უნდა მოიცავდეს ისეთი ინტერესებისა და ურთიერთობების გამოკითხვას, რამაც შეიძლება ამ ექსპერტის ობიექტურობას შეუქმნას საფრთხე. (იხ. პუნქტები გ14-გ20)

აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფეროს შესწავლა

10. აუდიტორმა საკმარისად უნდა შეისწავლოს აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფერო, რათა შეძლოს: (იხ. პუნქტები გ21-გ22)

ა) აუდიტორის მიზნებისათვის ამ ექსპერტის სამუშაოს ხასიათის, მოცულობისა და მიზნების განსაზღვრა; და

ბ) შეაფასოს აუდიტორის მიზნებისათვის აღნიშნული სამუშაოს ადეკვატურობა.

შეთანხმება აუდიტორის ექსპერტთან

11. აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორის ექსპერტთან წერილობით უნდა შეათანხმოს, შემდეგი საკითხები: (იხ. პუნქტები გ23-გ26)

ა) აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები; (იხ. პუნქტი გ27)

ბ) აუდიტორისა და აუდიტორის ექსპერტის ფუნქციები და პასუხისმგებლობა; (იხ. პუნქტები გ28-გ29)

გ) აუდიტორსა და აუდიტორის ექსპერტს შორის კომუნიკაციის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა, ექსპერტის მიერ წარსადგენი ანგარიშის ფორმის ჩათვლით; და (იხ. პუნქტი გ30)

დ) აუდიტორის ექსპერტის მიერ კონფიდენციალურობის მოთხოვნების დაცვის საჭიროება. (იხ. პუნქტი გ31)

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება

12. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობა აუდიტორის მიზნებისათვის, მათ შორის: (იხ. პუნქტი გ32)

ა) ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურობა და გონივრულობა და მათი შესაბამისობა აუდიტის მტკიცებულებებთან; (იხ. პუნქტები გ33-გ34)

ბ) თუ ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მეთოდების გამოყენებას, აღნიშნული დაშვებებისა და მეთოდების მიზანშეწონილობა და გონივრულობა მოცემულ გარემოებებში; და (იხ. პუნქტები გ35-გ37)

გ) თუ ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს პირველადი მონაცემების გამოყენებას, რაც მნიშვნელოვანია ექსპერტის სამუშაოსთვის, მაშინ აღნიშნული პირველადი მონაცემების ადეკვატურობა, სისრულე და სიზუსტე. (იხ. პუნქტები გ38-გ39)

13. თუ აუდიტორი განსაზღვრავს, რომ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო აუდიტორის მიზნების ადეკვატური არ არის, მან: (იხ. პუნქტი გ40)

ა) ექსპერტთან უნდა შეათანხმოს ამ ექსპერტის მიერ დამატებით ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა; და

ბ) უნდა ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, არსებული გარემოებების გათვალისწინებით.

აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის ექსპერტზე მინიშნება

14. აუდიტორმა არ უნდა მოიხსენიოს აუდიტორის ექსპერტი აუდიტორის დასკვნაში, რომელიც არ არის მოდიფიცირებული, თუ ამის გაკეთება არ მოითხოვება კანონმდებლობით. თუ ამგვარი მინიშნება მოითხოვება კანონმდებლობით, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა მიუთითოს, რომ აღნიშნული მინიშნება არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ41)

15. თუ აუდიტორი იმიტომ მოიხსენიებს აუდიტორის ექსპერტს აუდიტორის დასკვნაში, რომ ამგვარი მინიშნება საჭიროა აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გასაგებად, მან აუდიტორის დასკვნაში უნდა მიუთითოს, რომ აღნიშნული მინიშნება არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ42)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორის ექსპერტის განმარტება (იხ. პუნქტი 6(ა))

გ1. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტისაგან განსხვავებულ სფეროში ექსპერტული ცოდნა შეიძლება მოიცავდეს ექსპერტულ ცოდნას შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

- რთული ფინანსური ინსტრუმენტების, მიწისა და შენობა-ნაგებობების, მანქანა-დანადგარების, საიუველირო ნაწარმის, ხელოვნების ნიმუშების, ანტიკვარული ნივთების, არამატერიალური აქტივების, საწარმოთა გაერთიანებებისას შეძენილი აქტივებისა და ვალდებულებების და აგრეთვე იმ აქტივების შეფასება, რომლებიც შეიძლება გაუფასურებული იყოს;
- სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან ან დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოების პროგრამასთან დაკავშირებული ვალდებულებების აქტუარული გამოთვლები;
- ნავთობისა და გაზის რეზერვების შეფასება;
- გარემოს დაცვის ვალდებულებებისა და სამუშაო მოედნის დასუფთავების ხარჯების შეფასება;

- ხელშეკრულებების, კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ინტერპრეტაცია;
- რთული ან არაორდინარული დაბეგვრის საკითხების შესაბამისობის ანალიზი.

გ2. ხშირ შემთხვევაში, ადვილი იქნება ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის ექსპერტული ცოდნისა და სხვა სფეროს ექსპერტული ცოდნის ერთმანეთისაგან განსხვავება, თუნდაც ეს მოიცავდეს ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციფიკურ ასპექტებს. მაგალითად, ხშირად ადვილია ერთმანეთისაგან განვასხვაოთ გადავადებული მოგების გადასახადის გამოყენების მეთოდების ექსპერტი და საგადასახადო კანონმდებლობის ექსპერტი. პირველი მათგანი არ წარმოადგენს ექსპერტს წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის, რადგან მისი ექსპერტული ცოდნა მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის ექსპერტულ ცოდნას; მეორე კი ექსპერტია წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის, რადგან მისი ექსპერტული ცოდნა მოიცავს იურიდიულ ექსპერტულ ცოდნას. მსგავსი გამიჯვნა შესაძლებელია სხვა სფეროებშიც, მაგალითად, ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდების ექსპერტული ცოდნა და ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებისთვის საჭირო რთული მოდელირების ექსპერტული ცოდნა. თუმცა, ზოგჯერ ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციფიკური ასპექტებისა და სხვა სფეროების ექსპერტული ცოდნის გამიჯვნა შეიძლება პროფესიული განსჯის საკითხს წარმოადგენდეს, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც საკითხი ეხება ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის ახალი ასპექტების ექსპერტულ ცოდნას. განსჯაში აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ბუღალტერთა და აუდიტორთა განათლებისა და კომპეტენციის მოთხოვნებთან დაკავშირებული[4], შესაფერისი პროფესიული წესები და სტანდარტები.

გ3. პროფესიული განსჯა აუცილებელია, როდესაც განისაზღვრება, თუ რა გავლენას იქონიებს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნებზე ის ფაქტი, რომ აუდიტორის ექსპერტი შეიძლება იყოს ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია. მაგალითად, აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შეფასების დროს შეიძლება ისე მოხდეს, რომ ექსპერტი იყოს ორგანიზაცია, რომლის მომსახურება აუდიტორს ადრეც გამოუყენებია, მაგრამ აუდიტორს არ გააჩნია იმ ექსპერტთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილება, რომელსაც აღნიშნული ორგანიზაცია გამოყოფს ამ კონკრეტული გარი-

4. მაგალითად, განათლების საერთაშორისო სტანდარტი 8 - *`კომპეტენციის მოთხოვნები აუდიტის პროფესიონალებისთვის.~*

გებისათვის; ან შეიძლება პირიქით მოხდეს, აუდიტორს შეიძლება გააჩნდეს მუშაობის გამოცდილება ექსპერტ პირთან, მაგრამ არ გააჩნდეს იმ ორგანიზაციასთან მუშაობის გამოცდილება, სადაც ეს ექსპერტი მუშაობს. ორივე შემთხვევაში, აუდიტორს შესაფასებლად შეიძლება გამოადგეს როგორც პირის პირადი თვისებები, ისე ორგანიზაციის მენეჯერული თვისებები (როგორიცაა, მაგალითად, ორგანიზაციაში დანერგილი ხარისხის კონტროლის სისტემები).

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების საჭიროების დადგენა
(იხ. მე-7 პუნქტი)

გ4. აუდიტორს შეიძლება აუდიტორის ექსპერტის დახმარება დასჭირდეს ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხებიდან ერთ-ერთთან ან რამდენიმესთან მიმართებაში:

- სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა;
- არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება;
- ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირების ღონისძიებების განსაზღვრა და განხორციელება;
- მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა და განხორციელება, რაც მოიცავს კონტროლის ტესტებს ან ძირითად პროცედურებს;
- მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბებისას.

გ5. არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება გაიზარდოს, როდესაც საჭიროა ექსპერტული ცოდნა ბუღალტრული აღრიცხვისგან განსხვავებულ სფეროში, რათა ხელმძღვანელობამ მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგება. მაგალითად, შეიძლება იმის გამო, რომ ეს მიანიშნებს გარკვეულ სირთულეზე, ან იმიტომ, რომ ხელმძღვანელობას არ გააჩნია აღნიშნულ სფეროში ექსპერტული ცოდნა. თუ ხელმძღვანელობას არ გააჩნია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის საჭირო ცოდნა, შესაძლებელია ექსპერტის გამოყენება ამ რისკებზე რეაგირებისათვის. შესაბამისმა კონტროლმა, მათ შორის ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოზე კონტროლის განხორციელებამ, როდესაც ეს შესაფერისია, შეიძლება შეამციროს არსებითი უზუსტობის რისკები.

გ6. თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ბუღალტრული აღრიცხვის გარდა რომელიმე სხვა სფეროს ექსპერტული ცოდნაა გამოყენებული, აუდიტორი, რომელიც ბუღალტრულ აღრიცხვისა და აუდიტის უნარ-ჩვევებით არის აღჭურვილი, შეიძლება არ ფლობდეს ამ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელ ექსპერტულ ცოდნას. გარიგების პარტნიორი ვალდებულია დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდს და აუდიტორის ნებისმიერ ექსპერტს, რომელიც არ არის გარიგების გუნდის წევრი, ერთობლივად გააჩნიათ მოცემული აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის საკმარისი დრო[5]. გარდა ამისა, აუდიტორს ევალება გარიგების შესასრულებლად საჭირო რესურსების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრა[6]. იმის დადგენა, გამოიყენოს უნდა თუ არა აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო და თუ გამოიყენებს, როდის და რა მოცულობით, აუდიტორს ეხმარება ზემოაღნიშნული მოთხოვნების შესრულებაში. აუდიტის პროცესში ან გარემოებების ცვლილების გამო, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების თაობაზე ადრე მიღებული გადაწყვეტილებების გადასინჯვა.

გ7. აუდიტორმა, რომელიც არ არის ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის გარდა სხვა სფეროების ექსპერტი, შეიძლება მაინც შეძლოს ამ საკითხების საკმარისად გაგება და აუდიტის ჩატარება აუდიტორის ექსპერტის გარეშე. ამის მიღწევა შესაძლებელია მაგალითად:

- ისეთი სუბიექტების აუდიტის გამოცდილების გათვალისწინებით, რომელთაც მსგავსი ექსპერტული ცოდნა სჭირდებათ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას;
- გარკვეულ სფეროში განათლების მიღებით ან კვალიფიკაციის ამაღლებით. ეს შეიძლება მოიცავდეს ოფიციალური კურსების გავლას ან შესაბამის სფეროში ექსპერტული ცოდნის მქონე პირებთან განხილვას, რათა გაფართოვდეს თვითონ აუდიტორის შესაძლებელობა ამ სფეროში საკითხების განსახილველად და გადასაჭრელად. ამგვარი განხილვა განსხვავდება კონკრეტული გარმოებების შესახებ აუდიტორის ექსპერტთან გარიგების მიმდნარეობისას ჩატარებული კონსულტაციისგან, როდესაც ექსპერტს ინფორმაცია მიეწოდება ყველა შესაფერის ფაქტზე, რაც მას კონკრეტულ საკითხზე ინფორმირებული გადაწყვეტილების მიღების საშუალებას აძლევს[7].

5. ასს 220 (გადასინჯული), 25-28-ე პუნქტები.

6. ასს 300 - `*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა*,~ პუნქტი 8(ე).

7. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტები გ119-გ102.

- იმ აუდიტორებთან მსჯელობა, რომლებსაც შესრულებული აქვთ მსგავსი დავალებები.

გ8. თუმცა, ზოგჯერ აუდიტორმა შეიძლება განსაზღვროს, ან შეიძლება არჩიოს, რომ აუცილებელია, აუდიტორის ექსპერტის გამოყენება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში დასახმარებლად. აუდიტორის ექსპერტის საჭიროების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას შეიძლება გათვალისწინებულ იქნეს შემდეგი:

- ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თუ არა თავისი ექსპერტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას (იხ. პუნქტი გ9);
- საკითხის ბუნება და მნიშვნელობა, მათი სირთულის ჩათვლით;
- საკითხთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები;
- გამოვლენილ რისკებზე რეაგირების პროცედურების მოსალოდნელი ხასიათი, მათ შორის: მსგავს საკითხებთან დაკავშირებით შესრულებული ექსპერტის სამუშაოს ცოდნა აუდიტორის მიერ, ასევე ექსპერტთან მუშაობის გამოცდილება და აუდიტის მტკიცებულებების ალტერნატიული წყაროების ხელმისაწვდომობა.

გ9. როდესაც ხელმძღვანელობას გამოყენებული აქვს ექსპერტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, გამოიყენოს თუ არა აუდიტორის ექსპერტი, შეიძლება გავლენა მოახდინონ ისეთმა ფაქტორებმა, როგორიცაა:

- ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტი სუბიექტის თანამშრომელია, თუ სუბიექტის მიერ სათანადო მომსახურების გასაწევად დაქირავებული მხარეა;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოზე მისი მხრიდან კონტროლის განხორციელების ან ხელმძღვანელობის ზეგავლენის დონე;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენცია და შესაძლებლობები;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტზე ვრცელდება თუ არა საქმიანობის ტექნიკური შედეგების სტანდარტები ან სხვა პროფესიონალური ან სამეწარმეო მოთხოვნები;
- სუბიექტში არსებული ნებისმიერი კონტროლის მექანიზმი ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოზე.

ასს 500[8]-ში მოცემულია მოთხოვნები და მითითებები აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობაზე ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის გავლენასთან დაკავშირებით.

აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა
(იხ. მე-8 პუნქტი)

გ10. წინამდებარე სტანდარტის 9-13-ე პუნქტებში მოცემულ მოთხოვნებთან მიმართებაში, აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა განსხვავებულია და დამოკიდებულია არსებულ გარემოებებზე. მაგალითად, ქვემოთ განხილული ფაქტორები შეიძლება მიანიშნებდეს განსხვავებული ან უფრო გაფართოებული პროცედურების ჩატარების საჭიროებაზე, ვიდრე სხვა შემთხვევაში იქნებოდა საჭირო:

- აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო დაკავშირებულია მნიშვნელოვან საკითხთან, რაც საჭიროებს სუბიექტურ და რთულ განსჯას;
- აუდიტორს ადრე არ გამოუყენებია აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო და არ არის ინფორმირებული ამ ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შესახებ;
- აუდიტორის ექსპერტი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც აუდიტის შემადგენელი ნაწილია, კონკრეტულ საკითხზე რეკომენდაციების მიცემის ნაცვლად;
- ექსპერტი აუდიტორის გარე ექსპერტს წარმოადგენს და, ამგვარად, მასზე არ ვრცელდება აუდიტორის ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა.

აუდიტორის ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა (იხ. პუნქტი 8(ე))

გ11. აუდიტორის შიდა ექსპერტი შეიძლება იყოს აუდიტორის ფირმის პარტნიორი ან თანამშრომელი (ე.ი. მისი პერსონალი), მათ შორის, დროებითი თანამშრომელი და, მაშასადამე, მასზე შეიძლება ვრცელდებოდეს ამ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა ხმსს 1-ის[9] შესაბამისად, ან ეროვნული მოთხოვნები[10], რომლებიც ხმსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია. აუდიტორის შიდა ექსპერტი ასევე შეიძლება იყოს ქსელის რომელიმე ფირმის პარტნიორი ან თანამშრო-

8. ასს 500, მე-8 პუნქტი.

9. ხმსს 1 – „*ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს*“, პუნქტი 16(ღ).

10. ასს 220 (გადასინჯული), მე-3 პუნქტი.

მელი, მათ შორის, დროებითი თანამშრომელი და მასზე ვრცელდებოდეს ქსელის მოთხოვნებსა და მომსახურებასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები ხმსს 1-ის შესაბამისად. ზოგიერთ შემთხვევაში, აუდიტორის შიდა ექსპერტზე, რომელიც ქსელის რომელიმე ფირმის წარმომადგენელია, შეიძლება ვრცელდებოდეს იგივე საერთო ხარისხის მართვის პოლიტიკა ან პროცედურები, რომელიც ვრცელდება აუდიტორის ფირმაზე, თუ ეს ფირმები ერთი და იმავე ქსელის ნაწილია.

გ12. ხმსს 1 მოითხოვს, რომ ფირმამ განიხილოს მომსახურების პროვაიდერის რსურსების გამოყენების საკითხი, რაც მოიცავს გარე ექსპერტის გამოყენებასაც.[11] აუდიტორის გარე ექსპერტი არ არის გარიგების გუნდის წევრი და მასზე შეიძლება არ ვრცელდებოდეს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის პოლიტიკა ან პროცედურები.[12] ამასთან, სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს ისეთ პოლიტიკას ან პროცედურებს, რომლებიც ეხება აუდიტორის გარე ექსპერტს.[13] ზოგ შემთხვევაში, სათანადო ეთიკური მოთხოვნები ან კანონმდებლობა შეიძლება ადგენდეს, რომ:

- აუდიტორის გარე ექსპერტი უნდა მიიჩნეოდეს გარიგების გუნდის წევრად (ე.ი. გარე ექსპერტზე შეიძლება ვრცელდებოდეს სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული); ან
- მასზე უნდა ვრცელდებოდეს სხვა პროფესიული მოთხოვნები.

გ13. როგორც ასს 220-შია (გადასინჯული) აღნიშნული, ხარისხის მართვა გარიგების დონეზე გამყარებულია ფირმის ხარისხის მართვის სისტემით და ითვალისწინებს აუდიტის გარიგების ხასიათსა და გარემოებებს.[14] მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებულ ფირმის პოლიტიკაზე ან პროცედურებზე დაყრდნობა:

- კომპეტენცია და შესაძლებლობები, დაქირავებისა და სწავლების პროგრამების მეშვეობით;
- ობიექტურობა. აუდიტორის შიდა ექსპერტზე ვრცელდება სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული;

11. ხმსს 1, 32-ე პუნქტი.
12. ხმსს 1, 16(ვ) პუნქტი.
13. ხმსს 1, 29(ბ) პუნქტი.
14. ასს 220 (გადასინჯული), გ4 პუნქტი.

- აუდიტორის მიერ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება. მაგალითად, ფირმის ტრენინგის პროგრამები შეიძლება აუდიტორის შიდა ექსპერტებს ეხმარებოდეს მათი სპეციფიკური სამუშაოსა და აუდიტის პროცესის ურთიერთკავშირის გაგებაში. მსგავს ტრენინგებსა და ფირმის სხვა პროცესებზე დაყრდნობა, შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს შეფასებისათვის განკუთვნილ აუდიტორის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე;
- მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვა, მონიტორინგის პროცესის მეშვეობით;
- შეთანხმება აუდიტორის ექსპერტთან.

ასს 220-ში (გადასინჯული)[15] აღწერილია საკითხები, რომელთა გათვალისწინება აუდიტორს შეუძლია იმის დასადგენად, უნდა დაეყრდნოს თუ არა ფირმის პოლიტიკას ან პროცედურებს. ფირმის პოლიტიკაზე ან პროცედურებზე დაყრდნობა არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას, დაიცვას წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები.

აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ14. აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა ისეთი ფაქტორებია, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს აუდიტორის მიზნებისათვის აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობაზე. შესაძლებლობები დაკავშირებულია აუდიტორის ექსპერტის უნართან, გამოიყენოს თავისი კომპეტენცია მოცემული გარიგების კონკრეტულ პირობებში. ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს ექსპერტის შესაძლებლობაზე, მოიცავს, გეოგრაფიულ ადგილმდებარეობას, ასევე დროისა და რესურსების ხელმისაწვდომობას. ობიექტურობა დაკავშირებულია იმ შესაძლო გავლენასთან, რასაც შეიძლება აუდიტორის პროფესიულ ან ბიზნესის საკითხების განსჯაზე ახდენდეს მიკერძოების, ინტერესთა კონფლიქტის ან სხვების ზეგავლენა.

გ15. აუდიტორის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შესახებ ინფორმაციის მოპოვება შესაძლებელია სხვადასხვა წყაროდან, როგორიცაა, მაგალითად:

- ამ ექსპერტთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილება;
- ექსპერტთან გასაუბრება;

15. ასს 220 (გადასინჯული), 4(ბ) და გ10 პუნქტები.

- მსჯელობა სხვა აუდიტორებთან ან პირებთან, ვინც იცნობენ ექსპერტის სამუშაოს;
- ინფორმაცია ამ ექსპერტის კვალიფიკაციის, პროფესიული ორგანიზაციების ან დარგობრივი ასოციაციების წევრობის, საქმიანობის ლიცენზიის ან გარე აღიარების სხვა ფორმების შესახებ;
- ექსპერტის მიერ გამოქვეყნებული ნაშრომები ან წიგნები;
- აუდიტორის ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა. (იხ. პუნქტები გ11-გ13)

გ16. აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შეფასებასთან დაკავშირებული საკითხებია ასევე – ვრცელდება თუ არა ამ ექსპერტის სამუშაოზე ტენიკური სამუშაო სტანდარტები ან სხვა პროფესიული ან დარგობრივი მოთხოვნები, მაგალითად, ეთიკის სტანდარტები ან პროფესიული ორგანიზაციის ან დარგობრივი ასოციაციის წევრობის მოთხოვნები, ლიცენზიის გამცემი ორგანოს აკრედიტაციის სტანდარტები, ან კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები.

გ17. სხვა შესაფერისი საკითხები შეიძლება იყოს:

- აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენციის შესაბამისობა იმ საკითხთან მიმართებაში, რომლისთვისაც გამოიყენება აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო, ექსპერტის სფეროს სპეციფიკური ასპექტების ჩათვლით. მაგალითად, აქტუარი შეიძლება სპეციალიზებული იყოს ქონებისა და უბედური შემთხვევების დაზღვევაზე, მაგრამ არადამაკმაყოფილებელი ექსპერტული ცოდნა გააჩნდეს პენსიების გაანგარიშებასთან დაკავშირებით;
- აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენცია ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის შესაბამის მოთხოვნებთან დაკავშირებით, მაგალითად, როდესაც შესაფერისია იმ დაშვებებისა და მეთოდების, მათ შორის, მოდელების ცოდნა, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების თანმიმდევრულია;
- მოულოდნელი მოვლენები, პირობებში მომხდარი ცვლილებები ან აუდიტის პროცედურების შედეგად მიღებული აუდიტის მტკიცებულებები მიუთითებს თუ არა, რომ შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტის ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შეფასების გადასინჯვა.

გ18. ობიეტურობას საფრთხეს შეიძლება უქმნიდეს ფართო სპექტრის გარემოებები, მაგალითად, ანგარების, ადვოკატირების, ფამილი-

არული ურთიერთობების, თვითშეფასებისა და შანტაჟის საფრთხეები. მსგავს საფრთხეებზე რეაგირება შესაძლებელია საფრთხის წარმომქმნელი გარემოებების თავიდან მოცილებით, ან დამცავი ზომების გატარებით საფრთხის მისაღებ დონემდე შესამცრებლად. შესაძლებელია აგრეთვე, რომ არსებობდეს კონკრეტული გარიგებისთვის შესაფერისი დამცავი ზომები.

გ19. იმის შეფასება, ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეები არის თუ არა მისაღები დონის, შეიძლება დამოკიდებული იყოს აუდიტორის ექსპერტის როლსა და მისი სამუშაოს მნიშვნელობაზე აუდიტთან მიმართებით. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა შეუძლებელი იყოს საფრთხის წარმომქმნელი გარემოებების თავიდან მოცილება, ან დამცავი ზომების გატარება საფრთხის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად, მაგალითად, თუ შემოთავაზებული აუდიტორის ექსპერტი არის პირი, რომელმაც მნიშვნელოვანი როლი შეასრულა იმ ინფორმაციის მომზადებაში, რომლის აუდიტიც ტარდება, ანუ, როდესაც აუდიტორის ექსპერტი ხელმძღვანელობის ექსპერტია.

გ20. აუდიტორის გარე ექსპერტის ობიექტურობის შეფასებისას შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს:

ა) სუბიექტის გამოკითხვა იმ ცნობილ ინტერესებთან ან ურთიერთობასთან დაკავშირებით, რომელიც სუბიექტს გააჩნია აუდიტორის გარე ექსპერტთან და რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ამ ექსპერტის ობიექტურობაზე;

ბ) ექსპერტთან შესაფერისი დამცავი ზომების, მათ შორის პროფესიული მოთხოვნების განხილვა, რომლებიც ეხება ამ ექსპერტს და დამცავი ზომების ადეკვატურობის შეფასება, საფრთხეების მისაღებ დონემდე შემცირების თვალსაზრისით. ის ინტერესები და ურთიერთობები, რომელთა განხილვა აუდიტორის ექსპერტთან შეიძლება საჭირო იყოს, მოიცავს:

- ფინანსურ ინტერესებს;
- საქმიან და პირად ურთიერთობებს;
- ექსპერტის მიერ სხვა მომსახურების გაწევა, მათ შორის ორგანიზაციის მიერ მომსახურების გაწევას, როდესაც გარე ექსპერტი ორგანიზაციაა;
- ზოგჯერ შეიძლება შესაფერისი იყოს აგრეთვე აუდიტორის მიერ აუდიტორის ექსპერტისაგან ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნა იმ ინტერესების ან ურთიერთობების თაობაზე, რომელთა შესახებ ექსპერტისათვის არის ცნობილი.

აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფეროს შესწავლა
(იხ. მე-10 პუნქტი)

გ21. აუდიტორმა აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფერო შეიძლება შეისწავლოს გ7 პუნქტში აღწერილი საშუალებებით ან ექსპერტთან ერთად მსჯელობის მეშვეობით.

გ22. აუდიტორის ექსპერტიზის სფეროს ასპექტები, რომლებიც აუდიტორის მიერ შესწავლისათვის არის შესაფერისი, შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:

- ექსპერტიზის სფეროს გააჩნია თუ არა სპეციფიკური ასპექტები, რომლებიც აუდიტის შესაფერისია (იხ. პუნქტი გ17);
- ვრცელდება თუ არა მასზე რაიმე პროფესიული ან სხვა სტანდარტები, მარეგულირებელი ან სამართლებრივი მოთხოვნები;
- იყენებს თუ არა აუდიტორის ექსპერტი დაშვებებსა და მეთოდებს, მათ შორის მოდელებს, როდესაც შესაფერისია, არის თუ არა ისინი საყოველთაოდ აღიარებული ექსპერტის სფეროში და შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის;
- იმ შიდა და გარე მონაცემების ან ინფორმაციის ხასიათი, რომელსაც აუდიტორის ექსპერტი იყენებს.

შეთანხმება აუდიტორის ექსპერტთან (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ23. აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავდებოდეს გარემოებების მიხედვით, ისევე როგორც აუდიტორისა და აუდიტორის ექსპერტის როლი და პასუხისმგებლობა და აუდიტორსა და აუდიტორის ექსპერტს შორის კომუნიკაციის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა. ამგვარად, საჭიროა, რომ აღნიშნული საკითხები შეთანხმდეს აუდიტორსა და აუდიტორის ექსპერტს შორის, იმის მიუხედავად, ექსპერტი აუდიტორის გარე ექსპერტია თუ შიდა ექსპერტი.

გ24. მე-8 პუნქტში აღნიშნულმა საკითხებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორსა და აუდიტორის ექსპერტს შორის შეთანხმების დეტალიზაციისა და ოფიციალურობის დონეზე, მათ შორის იმის განსაზღვრაზე, შესაფერისია თუ არა შეთანხმების წერილობითი ფორმის გამოყენება. მაგალითად, შემდეგი ფაქტორები შეიძლება მიუთითებდეს უფრო დეტალური შეთანხმების ან შეთანხმების წერილობითი ფორმის საჭიროებაზე, ვიდრე სხვა შემთხვევაში იქნებოდა საჭირო:

- აუდიტორის ექსპერტისათვის ხელმისაწვდომი იქნება სუბიექტის სენსიტიური ან კონფიდენციალური ინფორმაცია;

- აუდიტორისა და აუდიტორის ექსპერტის შესაბამისი როლი ან პასუხისმგებლობა ჩვეულებრივ მოსალოდნელისაგან განსხვავებულია;
- ვრცელდება მრავალი იურისდიქციის სამართლებრივი ან მარეგულირებელი მოთხოვნები;
- საკითხი, რომელთანაც დაკავშირებულია აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო, ძალიან რთულია;
- აუდიტორს ადრე არ გამოუყენებია ამ ექსპერტის მიერ შერულებული სამუშაო;
- დიდია აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს მოცულობა და მისი მნიშვნელობა აუდიტის კონტექსტში.

გ25. აუდიტორსა და აუდიტორის გარე ექსპერტს შორის შეთანხმებას ხშირად გარიგების წერილის ფორმა აქვს. წინამდებარე სტანდარტის დანართში ჩამოთვლილია ის საკითხები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა ასახოს აღნიშნულ გარიგების წერილში, ან აუდიტორსა და აუდიტორის გარე ექსპერტს შორის დადებულ ნებისმიერი ფორმის შეთანხმებაში.

გ26. თუ აუდიტორსა და აუდიტორის ექსპერტს შორის არ არსებობს წერილობითი შეთანხმება, ამ შეთანხმების თაობაზე მტკიცებულება შეიძლება აისახოს, მაგალითად:

- დაგეგმვის მემორანდუმში, ან შესაბამის სამუშაო დოკუმენტებში, როგორიცაა აუდიტის პროგრამა;
- აუდიტორის ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის პოლიტიკაში ან პროცედურებში. აუდიტორის შიდა ექსპერტის შემთხვევაში _ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა შეიძლება მოიცავდეს ექსპერტის სამუშაოსთან დაკავშირებულ პოლიტიკას ან როცედურებს. აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებში ამ საკითხების დოკუმენტირების დონე დამოკიდებულია მსგავსი პოლიტიკის ან პროცედურების ხასიათზე. მაგალითად, საჭირო არ არის აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებში რაიმეს დოკუმენტირება, თუ აუდიტორის ფირმას გააჩნია პროტოკოლი, სადაც აღწერილია გარემოებები, როდესაც გამოიყენება ექსპერტის სამუშაო.

სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები (იხ. პუნქტი 11(ა))

გ27. ხშირად შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათის, მოცულობისა და მიზნების შეთანხმებაში შესაფერისი ტექნიკური სტანდარტების ან სხვა პროფესიული ან დარ-

გობრივი მოთხოვნების გათვალისწინება, რომლებსაც ექსპერტი დაიცავს.

შესაბამისი როლი და პასუხისმგებლობა (იხ. პუნქტი 11(ბ))

გ28. აუდიტორისა და აუდიტორის ექსპერტის შესაბამის როლსა და პასუხისმგებლობაზე შეთანხმება შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:

- ჩაატარებს თუ არა აუდიტორი ან აუდიტორის ექსპერტი საინფორმაციო წყაროს მონაცემების დეტალურ ტესტებს;
- აუდიტორის თანხმობა აუდიტორის ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების განხილვაზე სუბიექტთან ან სხვებთან და ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების ასახვაზე აუდიტორის დასკვნაში მოდიფიცირებული მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში, საჭიროების შემთხვევაში (იხ. პუნქტი გ42);
- რაიმე შეთანხმება, რომ აუდიტორის ექსპერტს ეცნობოს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოზე, აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების შესახებ.

სამუშაო დოკუმენტები

გ29. აუდიტორისა და აუდიტორის ექსპერტის შესაბამისი როლისა და პასუხისმგებლობა შესახებ შეთანხმება შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე შეთანხმებას ერთმანეთის სამუშაო დოკუმენტების ხელმისაწვდომობისა და შენახვის შესახებ. თუ აუდიტორის ექსპერტი გარიგების გუნდის წევრია, ამ ექსპერტის სამუშაო დოკუმენტები იქნება აუდიტის დოკუმენტაციის ნაწილი. აუდიტორის გარე ექსპერტის სამუშაო დოკუმენტები თავისთავად არ წარმოადგენს აუდიტის დოკუმენტაციის ნაწილს, თუ არ არსებობს საპირისპირო შეთანხმება.

კომუნიკაცია (იხ. პუნქტი 11(გ))

გ30. ეფექტიანი ორმხრივი კომუნიკაცია ხელს უწყობს აუდიტორის ექსპერტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის ინტეგრირებას აუდიტორული შემოწმების სხვა სამუშაოში და აუდიტორის ექსპერტის მიზნების სათანადო ცვლილებას აუდიტის მიმდინარეობისას. მაგალითად, როდესაც აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო დაკავშირებულია აუდიტორის მიერ მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ გამოტანილ დასკვნასთან, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ექსპერტის მიერ ოფიციალური წერილობითი ანგარიშის წარდგენა სამუშაოს დასრულების შემდეგ და ზეპირი ანგარიში - სამუშაოს მიმდინარეობისას. კონკრეტული პარტნიორების ან თანამშრომლების განსაზღვრა, ვისაც კავშირი ექნება აუდიტორის ექსპერ-

ტთან, აგრეთვე ექსპერტსა და სუბიექტს შორის კომუნიკაციის პროცედურების იდენტიფიკაცია, ხელს უწყობს ეფექტიან და დროულ კომუნიკაციას, განსაკუთრებით შეადარებით დიდი გარიგებების შემთხვევაში.

კონფიდენციალურობა (იხ. პუნქტი 11(დ))

გ31. აუცილებელია, რომ აუდიტორის ექსპერტზეც ვრცელდებოდეს შესაბამისი ეთიკის მოთხოვნების კონფიდენციალურობის დებულებები, რომლებიც აუდიტორზე ვრცელდება. შეიძლება კანონმდებლობით დადგენილი იყოს დამატებითი მოთხოვნებიც. სუბიექტმა შეიძლება მოითხოვოს აგრეთვე კონფიდენციალურობის კონკრეტული დებულებების დამცავი შეთანხმება აუდიტორის ექსპერტებთან.

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება
(იხ. მე-12 პუნქტი)

გ32. აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შეფასება აუდიტორის მიერ, აუდიტორის მიერ აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფეროს ცოდნა და ასევე აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, გავლენას ახდენს იმ აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, რომელსაც აუდიტორი იყენებს თავისი მიზნებისათვის, აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შესაფასებლად.

აუდიტორის ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტები და გამოტანილი დასკვნები (იხ. პუნქტი 12(ა))

გ33. აუდიტორის მიზნებისათვის აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს შეფასების სპეციფიკური პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:

- აუდიტორის ექსპერტის გამოკითხვას;
- აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო დოკუმენტებისა და ანგარიშების მიმოხილვას;
- დამატებით პროცედურებს, როგორიცაა:
  - აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოზე დაკვირვება;
  - გამოქვეყნებული მონაცემების, როგორიცაა სანდო, ავტორიტეტული წყაროების სტატისტიკური ანგარიშები, შემოწმება;
  - მესამე მხარეების მიერ შესაბამისი საკითხების დადასტურება;
  - დეტალური ანალიზური პროცედურების ჩატარება; და
  - გაანგარიშებების ხელახლა ჩატარება.
- განხილვა შესაბამისი ექსპერტული ცოდნის მქონე სხვა ექსპერტთან, როდესაც აუდიტორის ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი

ფაქტები ან გამოტანილი დასკვნები არ არის აუდიტის მტკიცებულებების შესაბამისი;

- აუდიტორის ექსპერტის ანგარიშის განხილვა ხელმძღვანელობასთან.

გ34. აუდიტორის ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტებისა და გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურობისა და გონივრულობის შეფასებისას გასათვალისწინებელია ფაქტორები, იმის მიუხედავად, ანგარიშის სახით იქნება ისინი წარმოდგენილი, თუ რაიმე სხვა ფორმით:

- წარმოდგენილი, თუ არა ისინი, აუდიტორის ექსპერტის პროფესიული ან დარგობრივი სტანდარტების შესაბამისად;
- ნათლად არის თუ არა ჩამოყალიბებული, მოიცავს თუ არა მითითებას აუდიტორთან შეთანხმებულ მიზნებზე, ჩატარებული სამუშაოს მოცულობასა და გამოყენებულ სტანდარტებზე;
- ეფუძნება თუ არა შესაბამის პერიოდს და გათვალისწინებულია თუ არა შემდგომი მოვლენები, საჭიროების შემთხვევაში;
- არსებობს თუ არა მათთან დაკავშირებული რაიმე შენიშვნა, შეზღუდვა, ან მათი გამოყენების შეზღუდვა, ხოლო თუ არსებობს, იქონიებს თუ არა ეს გავლენას აუდიტორზე; და
- ეფუძნება თუ არა იმ შეცდომების ან გადახრების სათანადოდ გათვალისწინებას, რომლებიც აუდიტორის ექსპერტისთვის გახდა ცნობილი.

დაშვებები, მეთოდები და პირველადი მონაცემები

დაშვებები და მეთოდები (იხ. პუნქტი 12(ბ))

გ35. თუ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული საბაზისო დაშვებებისა და მეთოდების, მათ შორის მოდელების შეფასებას, როდესაც შესაფერისია, აუდიტორის პროცედურები სავარაუდოდ მიმართული იქნება იმის შეფასებისაკენ, ადეკვატურად გაითვალისწინა თუ არა აუდიტორის ექსპერტმა აღნიშნული დაშვებები და მეთოდები. თუ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს აუდიტორისეული წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრას, ხელმძღვანელობის შეფასებასთან შედარების მიზნით, აუდიტორის პროცედურები შეიძლება ძირითადად მიმართული იყოს აუდიტორის ექსპერტის მიერ გამოყენებული აღნიშნული დაშვებებისა და მეთოდების, მათ შორის მოდელების შეფასებაზე, როდესაც შესაფერისია.

გ36. ასს 540[16]-ში განხილულია ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული დაშვებები და მეთოდები, მათ შორის, მოდელები, რომლებიც ზოგიერთ შემთხვევაში მეტად სპეციფიკურია, სუბიექტის მიერ არის შემუშავებული. მართალია, აღნიშნულს აუდიტორი იხილავს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებებისა და მეთოდების შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულების მოპოვების კონტექსტში, მაგრამ განხილვა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ასევე აუდიტორის ექსპერტის დაშვებებისა და მეთოდების შეფასების დროსაც.

გ37. როდესაც აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მეთოდების გამოყენებას, აუდიტორის მიერ აღნიშნული დაშვებებისა და მეთოდების შესაფასებლად გასათვალისწინებელი ფაქტორები მოიცავს იმის განხილვას, აღნიშნული დაშვებები და მეთოდები:

- საყოველთაოდ არის თუ არა აღიარებული ექსპერტის სფეროში;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისია თუ არა;
- დამოკიდებულია თუ არა სპეციალიზებული მოდელების გამოყენებაზე; და
- თავსებადია თუ არა ხელმძღვანელობის დაშვებებისა და მეთოდების, ხოლო თუ არ არის, განსხვავების მიზეზი და ზეგავლენა.

აუდიტორის ექსპერტის მიერ გამოყენებული საინფორმაციო წყაროს მონაცემები (იხ. პუნქტი 12(გ))

გ38. როდესაც აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს პირველადი მონაცემების გამოყენებას და ეს მონაცემები მნიშვნელოვანია ექსპერტის სამუშაოსთვის, მათი ტესტირებისათვის შეიძლება შემდეგი პროცედურების გამოყენება:

- მონაცემების წყაროს დადასტურება, მათ შორის, ამ მონაცემებზე და, საჭიროების შემთხვევაში, ექსპერტისათვის მათ გადაცემაზე დაწესებული შიდა კონტროლის შესწავლა ტესტირება;
- ამ მონაცემების განხილვა, სისრულისა და ურთიერთთავსებადობის თვალსაზრისით.

გ39. ზოგჯერ აუდიტორმა შეიძლება ჩაატაროს პირველადი მონაცემების ტესტები. თუმცა, სხვა შემთხვევებში, როდესაც ექსპერტის სფეროსთან მიმართებაში აუდიტორის ექსპერტის მიერ გამოყენებული

16. ასს 540 (გადასინჯული) - `*საღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი*“, მე-8, მე-13 და მე-15 პუნქტები.

პირველადი მონაცემები მნიშვნელოვანი დონით ტექნიკური ხასიათისაა, შეიძლება ექსპერტმა ჩაატაროს ამ პირველადი მონაცემების ტესტი. თუ აუდიტორის ექსპერტი ატარებს პირველადი მონაცემების ტესტს, აუდიტორის მიერ ამ მონაცემების ადეკვატურობის, სისრულისა და სიზუსტის შეფასებისათვის შეიძლება მიზანშეწონილი გზა იყოს აუდიტორის მიერ ექსპერტის გამოკითხვა, ან ექსპერტის ტესტებზე ზედამხედველობა ან მათი განხილვა.

არაადეკვატური სამუშაო (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ40. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო აუდიტორის მიზნების ადეკვატური არ არის და აუდიტორს არ შეუძლია საკითხის გადაჭრა, მე-13 პუნქტით მოთხოვნილი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარების მეშვეობითაც, რაც შეიძლება მოიცავდეს როგორც აუდიტორის, ისე აუდიტორის ექსპერტის მიერ დამატებითი სამუშაოს შესრულებას, ან მოიცავდეს სხვა ექსპერტის დაქირავებას ან გარიგებას სხვა ექსპერტთან, შეიძლება აუცილებელი გახდეს მოდიფიცირებული მოსაზრების გამოხატვა აუდიტორის დასკვნაში ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, რადგან აუდიტორმა ვერ მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები[17].

აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის ექსპერტზე მინიშნება
(იხ. მე-14-15 პუნქტები)

გ41. ზოგჯერ შეიძლება კანონმდებლობით მოითხოვებოდეს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოზე მინისნება აუდიტორის დასკვნაში, მაგალითად, სახელმწიფო სექტორში გამჭვირვალობის მიზნებისათვის.

გ42. ზოგჯერ შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტორის ექსპერტის მითითება აუდიტორის დასკვნაში, რომელიც მოდიფიცირებულ მოსაზრებას მოიცავს, დასკვნის მოდიფიცირების ხასიათის ასახსნელად. მსგავს გარემოებებში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტორის ექსპერტისაგან ნებართვის აღება მსგავსი მინიშნების გაკეთებამდე.

17. ასს 705 (გადასინჯული) - `*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის ადასკვნაში*", პუნქტი 6(ბ).

დანართი

(იხ. პუნქტი გ25)

აუდიტორსა და აუდიტორის გარე ექსპერტს შორის შეთანხმებაში გასათვალისწინებელი საკითხები

წინამდებარე დანართში მოცემულია იმ საკითხების ჩამონათვალი, რომლებიც აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს აუდიტორის გარე ექსპერტთან შეთანხმებისას. ეს ჩამონათვალი მხოლოდ საილუსტრაციო ხასიათისაა და არ არის ყოვლისმომცველი; მათი დანიშნულებაა მხოლოდ სახელმძღვანელო მითითებების უზრუნველყოფა აუდიტორისთვის, რომლებიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მხოლოდ წინამდებარე ასს-ში განხილულ მოსაზრებებთან ერთად. შეთანხმებაში კონკრეტული საკითხების ასახვა დამოკიდებულია გარიგების კონკრეტულ გარემოებებზე. ეს ჩამონათვალ შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ასევე იმ საკითხების შერჩევაშიც, რომლებიც უნდა აისახოს აუდიტორის შიდა ექსპერტთან შეთანხმებაში.

გარე აუდიტორის სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები

- აუდიტორის გარე ექსპერტის მიერ ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათი და მოცულობა.
- აუდიტორის გარე ექსპერტის სამუშაოს მიზნები იმ საკითხთან დაკავშირებული არსებითობისა და რისკის კონტექსტში, რომელთანაც დაკავშირებულია აუდიტორის გარე ექსპერტის სამუშაო და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების კონტექსტში, როდესაც შესაფერისია.
- ნებისმიერი შესაფერისი სამუშაო ტექნიკური სტანდარტები ან სხვა პროფესიული ან დარგობრივი მოთხოვნები, რომლებიც უნდა დაიცვას აუდიტორის გარე ექსპერტმა.
- დაშვებები და მეთოდები, მათ შორის მოდელები, როდესაც შესაფერისია, რომლებსაც აუდიტორის გარე ექსპერტი გამოიყენებს და მათი უფლებამოსილება.
- იმ საკითხის ძალაში შესვლის თარიღი, ან, როდესაც შესაფერისია, ტესტირების პერიოდი, რომელზეც მუშაობს აუდიტორის გარე ექსპერტი, ასევე შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებული მოთხოვნები.

აუდიტორისა და აუდიტორის გარე ექსპერტის შესაბამისი როლი და პასუხისმგებლობები

- აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი სტანდარტები, აგრეთვე შესაბამისი მარეგულირებელი ან საკანონმდებლო მოთხოვნები.

- აუდიტორის გარე ექსპერტის თანხმობა აუდიტორის მიერ ექსპერტის ანგარიშის განზრახულ გამოყენებაზე, მათ შორის მასზე ნებისმიერი მინიშნება, ან მისი გამჟღავნება სხვებისათვის, მაგალითად ექსპერტის ანგარიშის მითითება აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირებულ მოსაზრებაში, საჭიროების შემთხვევაში, ან მისი ჩვენება ხელმძღვანელობისათვის ან აუდიტის კომიტეტისათვის.
- აუდიტორის მიერ აუდიტორის გარე ექსპერტის სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი და მოცულობა.
- ჩაატარებს თუ არა პირველადი მონაცემების ტესტს აუდიტორი ან აუდიტორის გარე ექსპერტი.
- აუდიტორის გარე ექსპერტისთვის სუბიექტის ჩანაწერების, ფაილების, თანამშრომლებისა და სუბიექტის მიერ დაქირავებული ექსპერტების ხელმისაწვდომობა.
- აუდიტორის გარე ექსპერტსა და სუბიექტს შორის კომუნიკაციის პროცედურები.
- აუდიტორისა და აუდიტორის გარე ექსპერტისთვის ერთმანეთის სამუშაო დოკუმენტების ხელმისაწვდომობა.
- გარიგების პროცესში და გარიგების შემდეგ სამუშაო დოკუმენტებზე საკუთრების უფლება და კონტროლი, ფაილების შენახვის მოთხოვნების ჩათვლით.
- აუდიტორის გარე ექსპერტის პასუხისმგებლობა, სამუშაო შეასრულოს სათანადოდ კვალიფიციურად და გულდასმით.
- აუდიტორის გარე ექსპერტის კომპეტენცია და სამუშაოს შესრულების შესაძლებლობა.
- მოლოდინი, რომ აუდიტორის გარე ექსპერტი სრულად გამოიყენებს აუდიტისთვის შესაფერის თავის ცოდნას, ან, თუ არ გამოიყენებს, ამის შესახებ აცნობებს აუდიტორს.
- აუდიტორის დასკვნასთან მიმართებაში აუდიტორის გარე ექსპერტის სახელის დაკავშირების ნებისმიერი შეზღუდვა.
- ნებისმიერი შეთანხმება იმის თაობაზე, რომ აუდიტორის გარე ექსპერტს ეცნობოს ექსპერტის სამუშაოს შესახებ, აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების თაობაზე.

კომუნიკაცია და ანგარიშგება

- კომუნიკაციის მეთოდები და სიხშირე, მათ შორის:
    - როგორ მოხდება აუდიტორის გარე ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების ანგარიშგება (მაგალითად,

წერილობითი ანგარიში, ზეპირი ანგარიში, გარიგების გუნდისთვის ინფორმაციის უწყვეტი მიწოდება);

- გარიგების გუნდში კონკრეტული პირების გამოყოფა, ვისაც კავშირი ექნება აუდიტორის გარე ექსპერტთან.

- როდის დაასრულებს აუდიტორის გარე ექსპერტი სამუშაოს და განახორციელებს აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების ანგარიშგებას;
- აუდიტორის გარე ექსპერტის პასუხისმგებლობა სამუშაოს დასრულების ნებისმიერი პოტენციური შეფერხების შესახებ სწრაფად შეტყობინებაზე და ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების თაობაზე ნებისმიერი შენიშვნა ან მასთან დაკავშირებული შეზღუდვა;
- აუდიტორის გარე ექსპერტის პასუხისმგებლობა, სასწრაფოდ აცნობოს აუდიტორს იმ შემთხვევების შესახებ, როდესაც სუბიექტი ზღუდავს ექსპერტისთვის ჩანაწერების, ფაილების, თანამშრომლების ან სუბიექტის მიერ დაქირავებული ექსპერტების ხელმისაწვდომობას;
- აუდიტორის გარე ექსპერტის პასუხისმგებლობა, სასწრაფოდ მიაწოდოს აუდიტორს ნებისმიერი ინფორმაცია, რომელიც, ექსპერტის აზრით, აუდიტის შესაფერისია, მათ შორის იმ გარემოებების ნებისმიერი ცვლილების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია ადრე მიაწოდა აუდიტორს;
- აუდიტორის გარე ექსპერტის პასუხისმგებლობა, ინფორმაცია მიაწოდოს აუდიტორს იმ გარემოებების შესახებ, რამაც შეიძლება ექსპერტის ობიექტურობას საფრთხე შეუქმნას, აგრეთვე იმ დამცავი ზომების შესახებ, რომელთა მეშვეობით შეიძლება მსგავსი საფრთხის აღმოფხვრა ან მისაღებ დონემდე შემცირება.

კონფიდენციალურობა

- აუდიტორის ექსპერტის მიერ კონფიდენციალურობის მოთხოვნების დაცვის საჭიროება, მათ შორის:
  - ეთიკის მოთხოვნების კონფიდენციალურობის ის დებულებები, რომლებიც აუდიტორზე ვრცელდება;
  - დამატებითი მოთხოვნები, რომლებიც შეიძლება დაწესებულია კანონმდებლობით, თუ ასეთი არსებობს;
  - სუბიექტის მიერ მოთხოვნილი კონფიდენციალურობის სპეციფიკური დებულებები, თუ ასეთი არსებობს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 700 (გადასინჯული)

მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 700-ის მოქმედების სფერო 1-4

ძალაში შესვლის თარიღი 5

მიზნები 6

განმარტებები 7-9

მოთხოვნები

მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსურ ანგარიშგებაზე 10-15

მოსაზრების ფორმა 16-19

აუდიტორის დასკვნა 20-52

ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად
წარდგენილი დამატებითი ინფორმაცია 53-54

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები გ1-გ3

სააღრიცხვო პოლიტიკები სათანადოდ არის
ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გ4

ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია
არის შესაბამისი, საიმედო, შესადარისი და აღქმადი გ5

ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციაზე
არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენების გავლენის ასახვა გ6

იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით
მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა..... გ7-გ9

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღწერა გ10-გ15

მოსაზრების ფორმა გ16-გ17

აუდიტორის დასკვნა..... გ18-გ77

ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი დამატებითი ინფორმაცია გ78-გ84

დანართი: ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 700 (გადასინჯული) - *`მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ~* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *`დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად~* - ერთად.

შესავალი

ასს 700-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებაზე აუდიტორის პასუხისმგებლობას და ასევე ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგად შედგენილი აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსს.

2. ასს 701[1] ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებასთან დაკავშირებით. ასს 705-სა[2] (გადასინჯული) და ასს 706-ში[3] (გადასინჯული) განხილულია, როგორ იცვლება აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი, როდესაც აუდიტორი გამოხატავს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას, ან აუდიტორის დასკვნას ურთავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს ან სხვა გარემოებათა აბზაცს. ამასთან, სხვა ასს-ებიც შეიცავს ისეთ საანგარიშგებო მოთხოვნებს, რომლებიც გამოიყენება აუდიტორის დასკვნის შედგენისას.

3. წინამდებარე ასს გამოიყენება საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში და, კონკრეტულად, ამ მიზნით არის შემუშავებული. ასს 800[4] ეხება სპეციფიკურ საკითხებს ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით. ასს 805[5] (გადასინჯული) ეხება სპეციფიკურ საკითხებს, რომლებიც შესაფერისია ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტისთვის. გარდა ამისა, წინამდებარე ასს გამოიყენება ისეთ აუდიტშიც, რომელსაც არეგულირებს ასს 800 და ასს 805.

4. მოცემული ასს-ის მოთხოვნები იმისთვისაა გამიზნული, რომ მთელი მსოფლიოს მასშტაბით მიღწეულ იქნეს სათანადო ბალანსი

---

1. ასს 701 - *`აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში~*.
2. ასს 705 (გადასინჯული) - *`მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში.~*
3. ასს 706 (გადასინჯული) - *`მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში.~*
4. ასს 800 (გადასინჯული) - *`სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი.~*
5. ასს 805 (გადასინჯული) - *`სპეციფიკური საკითხები - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი.~*

აუდიტორის დასკვნის ერთგვაროვნებისა და შესადარისობის აუცილებლობასა და, მეორე მხრივ, აუდიტორის დასკვნის ღირებულების/სარგებლიანობის გაზრდის აუცილებლობას შორის, რაც მიიღწევა აუდიტორის დასკვნაში მომხმარებლებისთვის უფრო მეტად აქტუალური ინფორმაციის მიწოდებით. ეს ასს ხელს უწყობს აუდიტორის დასკვნის ერთგვაროვნებას, მაგრამ აღიარებს, რომ აუცილებელია ადაპტირება ცალკეული იურისდიქციის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. როდესაც აუდიტი ჩატარებულია ასს-ების შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნის ერთგვაროვნება და თავსებადობა ხელს უწყობს გლობალურ ბაზარზე ნდობის ჩამოყალიბებას, რადგან უფრო ადვილად დასადგენია საყოველთაოდ აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი. გარდა ამისა, ეს მომხმარებელს უადვილებს უჩვეულო გარემოებების დადგენასა და გაცნობიერებას, თუ ამგვარი გარემოებები იარსებებს.

ძალაში შესვლის თარიღი

5. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

მიზნები

6. აუდიტორის მიზნებია:

   ა) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბება მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების მიხედვით გამოტანილი დასკვნების შეფასების საფუძველზე; და

   ბ) ამ მოსაზრების ნათლად და გარკვევით გამოხატვა წერილობითი ანგარიშის (დასკვნის) მეშვეობით.

განმარტებები

7. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება – საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება.

   ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლები – ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც შემუშავებულია ფინანსურ ინფორმაციაზე

ფართო სპექტრის მომხმარებელთა საერთო მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები ან შესაბამისობის საფუძვლები.

ტერმინი `სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები~ აღნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს, რომლითაც მოითხოვება ამ საფუძვლებში მოცემული მოთხოვნების დაცვა და:

(i) აშკარად აღიარებულია ან იგულისხმება, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად ხელმძღვანელობას შეიძლება დასჭირდეს ამ საფუძვლებით კონკრეტულად მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა, სხვა დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება; ან

(ii) აშკარად არის აღიარებული, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად შეიძლება აუცილებელი იყოს ხელმძღვანელობის მიერ ამ საფუძვლების მოთხოვნებიდან გადახვევა. ივარაუდება, რომ მსგავსი გადახვევა აუცილებელი იქნება მხოლოდ ძალიან იშვიათ შემთხვევებში.

ტერმინი `შესაბამისობის საფუძვლები~ აღნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს, რომელიც მოითხოვს ამ საფუძვლების მოთხოვნების დაცვას, მაგრამ არ მოიცავს ზემოთ მოცემულ (i) ან (ii) ქვეპუნქტებში ხსენებულ აღიარებებს[6].

გ) არამოდიფიცირებული მოსაზრება – აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრება, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად[7].

8. წინამდებარე ასს-ში `ფინანსურ ანგარიშგებაზე~ მინიშნება გულისხმობს `საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს.~[8] ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით განისაზღვრება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ფორმა,

---

6. ასს 200 - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*,~ პუნქტი 13(ა).

7. 25-26-ე პუნქტები ეხება ფრაზებს, რომლებიც აღნიშნული მოსაზრების გამოსახატავად გამოიყენება სამართლიანი წარდგენისა და შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევებში, შესაბამისად.

8. ასს 200, პუნქტი 13(ვ)-ში მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების განმარტება.

სტრუქტურა და შინაარსი, აგრეთვე, რას მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი.

9. `ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებზე~ მინიშნება წინამდებარე ასს-ში ნიშნავს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ `ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს~ (ფასს სტანდარტები), ხოლო `სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები~ გულისხმობს სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ `სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს~ (სსბასს-ები).

მოთხოვნები

მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსურ ანგარიშგებაზე

10. აუდიტორმა უნდა გამოთქვას თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.[9,10]

11. მოსაზრების ჩამოყალიბებისთვის აუდიტორმა უნდა დაასკვნას, მოიპოვა თუ არა დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. ზემოაღნიშნულ დასკვნაში გათვალისწინებული უნდა იყოს:

    ა) აუდიტორის დასკვნა იმის შესახებ, მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები ასს 330-ის შესაბამისად;[11]

    ბ) აუდიტორის დასკვნა იმის შესახებ, შეუსწორებელი უზუსტობები, ასს 450-ის განმარტების მიხედვით, ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული, არსებითია თუ არა;[12] და

    გ) მე-12-15 პუნქტებით მოთხოვნილი შეფასებები.

---

9. ასს 200, მე-11 პუნქტი.

10. 25-26-ე პუნქტები ეხება ფრაზებს, რომლებიც აღნიშნული მოსაზრების გამოსახატავად გამოიყენება სამართლიანი წარდგენისა და შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევებში, შესაბამისად.

11. ასს 330 - `*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*,~ 26-ე პუნქტი.

12. ასს 450 - `*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*,~ მე-11 პუნქტი.

12. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. აღნიშნული შეფასება უნდა ითვალისწინებდეს სუბიექტის ისეთ ხარისხობრივ ასპექტებს, როგორიცაა სააღრიცხვო პრაქტიკა, მათ შორის ხელმძღვანელობის განსჯაში შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორებს. (იხ. პუნქტები გ1-გ3)

13. უფრო კონკრეტულად, აუდიტორმა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, უნდა შეაფასოს:

    ა) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ადეკვატურად არის თუ არა აღწერილი სუბიექტის მიერ შერჩეული და გამოყენებული ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა. შეფასებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობა მოცემული კონკრეტული სუბიექტისთვის და გასაგებად არის თუ არა ახსნილი; (იხ. პუნქტი გ4)

    ბ) თითოეული შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა შესაბამისობაშია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებთან და სათანადოდ არის თუ არა შერჩეული;

    გ) ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია თუ არა;

    დ) ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია არის თუ არა შესაბამისი, საიმედო, შესადარისი და აღქმადი. ამგვარი შეფასებისთვის აუდიტორმა უნდა განიხილოს:

    - ასახულია თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში ის ინფორმაცია, რომელიც უნდა ასახულიყო და ეს ინფორმაცია სათანადოდ არის თუ არა კლასიფიცირებული, აგრეგირებული ან დეზაგრეგირებული და დახასიათებული;

    - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მთლიანი სურათი ხომ არ დაამახინჯა ისეთი ინფორმაციის ჩართვამ, რომელიც შესაბამისი არ არის, ან ხელს უშლის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული საკითხების სათანადოდ გაგებას. (იხ. პუნქტი გ5)

    ე) ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია თუ არა ადეკვატური ინფორმაცია, რაც საკმარისია იმისთვის, რომ გამიზნული მომხმარებლებისათვის გასაგები იყოს არსებითი ოპერაციებისა და

მოვლენების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციაზე; და (იხ. პუნქტი გ6)

ვ) ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულია თუ არა სათანადო ტერმინოლოგია, მათ შორის, თითოეული შემადგენელი ანგარიშგების სახელწოდება.

14. თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, მე-12-13 პუნქტებით მოთხოვნილი შეფასება უნდა მოიცავდეს აგრეთვე იმის შეფასებას, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენა. იმისათვის, რომ შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა, აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს შემდეგი საკითხები: (იხ. პუნქტები გ7-გ9)

ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთო წარდგენა, მისი სტრუქტურა და შინაარსი; და

ბ) ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.

15. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის თუ არა მითითებული ან აღწერილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები. (იხ. პ. გ10-გ15)

მოსაზრების ფორმა

16. აუდიტორმა უნდა გამოხატოს არამოდიფიცირებული მოსაზრება, თუ დაასკვნის, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

17. თუ აუდიტორი:

ა) მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან

ბ) ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას, რათა დაასკვნას, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას,

აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მოდიფიცირებული მოსაზრება უნდა გამოთქვას ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

18. თუ სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების მეშვეობით არ მიიღწევა სამართლიანი წარდგენა, აუდიტორმა ეს საკითხი უნდა

განიხილოს ხელმძღვანელობასთან. შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით და იმის მიხედვით, როგორ გადაიჭრება საკითხი, უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების მოდიფიცირება ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ16)

19. თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ,,შესაბამისობის საფუძვლების'' მიხედვით, აუდიტორს არ ევალება იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა. ამასთან, თუ, ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, აუდიტორი დაასკვნის, რომ შესაბამისობის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შეიყვანს მომხმარებელს, აუდიტორმა ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან და იმის მიხედვით, როგორ გადაიჭრება საკითხი, უნდა განსაზღვროს, ასახოს თუ არა ეს საკითხი აუდიტორის დასკვნაში და როგორ. (იხ. პუნქტი გ17)

აუდიტორის დასკვნა

20. აუდიტორის დასკვნა წერილობითი ფორმით უნდა მომზადდეს. (იხ. პუნქტები გ18-გ19)

აუდიტორის დასკვნა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით ჩატარებული აუდიტისათვის

სათაური

21. აუდიტორის დასკვნის სათაურიდან გარკვევით უნდა ჩანდეს, რომ ეს არის დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა. (იხ. პუნქტი გ20)

ადრესატი

22. აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ადრესატი, რაც განსაზღვრული იქნება გარიგების პირობებით. (იხ. პუნქტი გ21)

აუდიტორის მოსაზრება

23. აუდიტორის დასკვნის პირველი განყოფილება უნდა მოიცავდეს აუდიტორის მოსაზრებას და ქვესათაურიც შესაბამისი უნდა ჰქონდეს - `მოსაზრება~.

24. ამასთან, აუდიტორის დასკვნის `მოსაზრება~ ნაწილში:

    ა) მითითებული უნდა იყოს სუბიექტი, რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ჩატარდა;

ბ) აღნიშნული უნდა იყოს, რომ ჩატარდა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;

გ) მითითებული უნდა იყოს თითოეული ანგარიშგების სახელწოდება, რომლისგანაც შედგება ფინანსური ანგარიშგება;

დ) მითითებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები, მათ შორის, არსებითი ინფორმაცია საარღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ; და

ე) მითითებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი თითოეული ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდი ან საანგარიშგებო თარიღი. (იხ. პუნქტი გ22-გ23)

25. სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოსახატავად გამოიყენება ქვემოთ მოცემული ეკვივალენტური ფრაზებიდან ერთ-ერთი, თუ კანონმდებლობით სხვაგვარად არ მოითხოვება:

ა) ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს [.....] [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად; ან

ბ) ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს [.....] [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ24-გ31)

26. შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოხატვის შემთხვევაში აუდიტორის მოსაზრება ჩამოყალიბდება შემდეგი სახით: თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ26-გ31)

27. თუ აუდიტორის მოსაზრებაში მითითებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არ არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული `ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები~, ან სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული `სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები,~ აუდი-

ტორის მოსაზრებაში მითითებული უნდა იყოს ის იურისდიქცია, რომლის მიერაც არის დადგენილი გამოყენებული საფუძვლები.

მოსაზრების საფუძველი

28. აუდიტორის დასკვნა, უშუალოდ `მოსაზრება~ ნაწილის შემდეგ, უნდა მოიცავდეს ნაწილს, რომლის ქვესათაური იქნება `მოსაზრების საფუძველი~, სადაც: (იხ. პუნქტი გ32)

ა) აღნიშნულია, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად; (იხ. პუნქტი გ33)

ბ) მითითებულია აუდიტორის დასკვნის ის ნაწილი, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა ასს-ების შესაბამისად;

გ) აღნიშნულია, რომ აუდიტორი დამოუკიდებელია მოცემული სუბიექტისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ამ აუდიტს და, გარდა ამისა, მან შეასრულა ამგვარი მოთხოვნებით გათვალისწინებული, აუდიტორის სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. აქ მითითებული უნდა იყოს იურისდიქცია, რომელმაც დაადგინა სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, ან ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსი (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები)* (ბესსს-ის კოდექსი); და (იხ. პუნქტები გ34-გ39)

დ) სჯერა თუ არა აუდიტორს, რომ აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ფუნქციონირებადი საწარმო

29. საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორმა დასკვნის შედგენისას უნდა გაითვალისწინოს ასს 570-ის (გადასინჯული)[13] მოთხოვნები.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

30. საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტის დროს აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, ასს 701-ის შესაბამისად.

---

13. ასს 570 (გადასინჯული) - `*ფუნქციონირებადი საწარმო*~, 21-23-ე პუნქტები.

31. თუ აუდიტორს სხვა შემთხვევაში მოეთხოვება კანონმდებლობით, ან თვითონ გადაწყვეტს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებას, აუდიტორმა ეს უნდა გააკეთოს ასს 701-ის შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ40-გ42)

სხვა ინფორმაცია

32. საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორმა დასკვნის შედგენისას უნდა გაითვალისწინოს ასს 720-ის (გადასინჯული)[14] მოთხოვნები.

პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

33. აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს ნაწილს, რომლის ქვესათაური იქნება `ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე~. ამასთან დაკავშირებით, აუცილებელი არ არის ზუსტად ტერმინის `ხელმძღვანელობა~ გამოყენება. აუდიტორის დასკვნაში ისეთი ტერმინი უნდა იყოს გამოყენებული, რომელიც მისაღებია კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზის მიხედვით. ზოგიერთ იურისდიქციაში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა მითითება. (იხ. პუნქტი გ44)

34. აუდიტორის დასკვნის ზემოხსენებულ ნაწილში აღწერილი უნდა იყოს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა: (იხ. პუნქტები გ45-გ48)

    ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და

    ბ) სუბიექტის ფუნქციონირებადობის[15] უნარის შეფასებაზე და მისაღებია თუ არა საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება ანგარიშგების საფუძვლად; ასევე, სათანადოდ არის თუ არა გამჟღავნებული საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული საკითხები ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, აუცილებლობის შემთხვევაში. ამ შეფასებასთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის პასუხიმგებლობის ახსნა უნდა მოიცავდეს იმის აღწერას, როდის არის მიზანშეწონილი ანგა-

14. ასს 720 (გადასინჯული) – *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“*

15. ასს 570 (გადასინჯული), მე-2 პუნქტი.

რიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება. (იხ. პუნქტი გ48)

35. გარდა ამისა, აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილში მითითებული უნდა იყოს, ვინ არის პასუხისმგებელი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე, იმ შემთხვევაში, როდესაც ამგვარი ზედამხედველობის გაწევა არ ევალებათ იმავე პირებს, რომლებსაც გააჩნიათ 34-ე პუნქტში აღწერილი პასუხისმგებლობა. ასეთ შემთხვევაში, დასკვნის ამ ნაწილის სათაურში ასევე მითითებული უნდა იყოს `მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები~, ან სხვა ისეთი ტერმინი, რომელიც შეესაბამება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას. (იხ. პუნქტი გ49)

36. თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნაში ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობის აღწერისას მითითებული უნდა იყოს `ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და სამართლიანი წარდგენა~ ან `ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და უტყუარად და სამართლიანად წარდგენა,~ კონკრეტული გარემოებების შესაბამისად.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

37. აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს ნაწილს ქვესათაურით - `აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე.~

38. აუდიტორის დასკვნის ზემოაღნიშნულ ნაწილში: (იხ. პუნქტი გ50)

ა) აღნიშნული უნდა იყოს, რომ აუდიტორის მიზნებია:

(i) მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და

(ii) შეადგინოს აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს აუდიტორის მოსაზრებას. (იხ. პუნქტი გ51)

ბ) ახსნილი უნდა იყოს, რომ დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს; და

გ) აღნიშნული უნდა იყოს, რომ უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და:

(i) ახსნილი უნდა იყოს, რომ უზუსტობები არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას; ან[16]

(ii) მოცემული უნდა იყოს არსებითობის განმარტება ან აღწერა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით. (იხ. პუნქტი გ52)

39. გარდა ამისა, აუდიტორის დასკვნის - `აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ - ნაწილში: (იხ. პუნქტი გ50)

ა) აღნიშნული უნდა იყოს, რომ ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში; და

ბ) აუდიტი აღწერილი უნდა იყოს შემდეგი სახით: აუდიტორის პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ:

(i) დაადგინოს და შეაფასოს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები; განსაზღვროს და ჩაატაროს ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნული აუდიტის პროცედურები და მოიპოვოს ისეთი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახვით არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;

(ii) შეისწავლოს აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის საშუალებები, რათა დაგეგმოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები და არა იმ

16. ასს 320 - `*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*~, მე-2 პუნქტი.

მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე. იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით პასუხისმგებლობა ეკისრება შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზეც, აუდიტორმა უნდა გამოტოვოს წინადადება, რომ აუდიტორის მხრიდან შიდა კონტროლის განხილვის მიზანი არ არის შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმა;

(iii) შეაფასოს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობა, ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობა;

(iv) გამოიტანოს დასკვნა ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით - არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, მას ევალება აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - მოსაზრების მოდიფიცირება. აუდიტორის დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება სუბიექტი უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;

(v) თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა მთლიანობაში, მისი სტრუქტურა და შინაარსი, მათ შორის, ახსნა-განმარტებების და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.

გ) როდესაც ასს 600[17] გამოიყენება, დამატებით აღწერილი უნდა იყოს აუდიტორის პასუხისმგებლობა ჯგუფის აუდიტზე, შემდეგი სახით:

(i) აუდიტორის პასუხისმგებლობა მდგომარეობს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ფინანსურ ინფორმაციასა და ჯგუფის ფარგლებში განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებით, რათა მოსაზრება გამოთქვას ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ;

(ii) აუდიტორი პასუხისმგებელია ჯგუფის აუდიტის მსვლელობის ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და ჯგუფის აუდიტის ჩატარებაზე; და

(iii) მხოლოდ და მხოლოდ აუდიტორი არის პასუხისმგებელი აუდიტორის მოსაზრებაზე.

40. გარდა ამისა, აუდიტორის დასკვნის - `აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ - ნაწილში: (იხ. პუნქტი გ50)

ა) აღნიშნული უნდა იყოს, რომ აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას აწვდის აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ;

ბ) საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტისთვის - მითითებული უნდა იყოს, რომ აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აწვდის დოკუმენტს იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა შეასრულა დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნები და მათ მიაწოდა ინფორმაცია ყველა ურთიერთობისა და სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, შეიძლება მიჩნეულიყო, რომ დაკავშირებულია აუდიტორის დამოუკიდებლობასთან, ასევე საფრთხეების აღმოსაფხვრელად გატარებული ზომების ან გამოყენებული დამცავი ზომების შესახებ, ასეთის არსებობის შემთხვევაში; და

17. ასს 600 - `*სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*~.

გ) საფონდო ბირჟაზე კოტირებული და ნებისმიერი სხვა სუბიექტისთვის, რომელთათვისაც აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში წარმოადგინა ინფორმაცია აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ასს 701-ის შესაბამისად - აღნიშნული უნდა იყოს, რომ აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხებიდან განსაზღვრავს ისეთ საკითხებს, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში და, მაშასადამე, აუდიტის ძირითად საკითხებად მიიჩნევა. აუდიტორი ამ საკითხებს აღწერს აუდიტორის დასკვნაში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც კანონმდებლობით იკრძალება საჯაროდ კონკრეტული საკითხის ინფორმირება ან, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, აუდიტორი თვითონ გადაწყვეტს, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მოხდეს ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირება, რადგან გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები გადააჭარბებს მისი ინფორმირებით მოსალოდნელ სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება. (იხ. პუნქტი გ53)

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერის ადგილი აუდიტორის დასკვნაში

41. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა, რაც მოითხოვება 39-40-ე პუნქტებით, მოცემული უნდა იყოს: (იხ. პუნქტი გ54)

ა) უშუალოდ აუდიტორის დასკვნის ტექსტში;

ბ) აუდიტორის დასკვნის თანმხლებ დანართში, რა შემთხვევაშიც აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს დანართის ადგილმდებარეობა; ან (იხ. პუნქტები გ54-გ55)

გ) აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდი, სადაც მოცემულია ამგვარი აღწერა, თუ კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები აუდიტორს ამის გაკეთების უფლებას აშკარად აძლევს. (იხ. პუნქტები გ54, გ56-გ57)

42. თუ აუდიტორი აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერისთვის მიუთითებს სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდს, მან უნდა დაადგინოს, რომ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება წინამდებარე ასს-ის 39-40 პუნქტების მოთხოვნებს. (იხ. პუნქტი გ56)

სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები

43. თუ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორი, ასს-ებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის გარდა, დამატებით ეხება ფინანსურ ანგარიშგებაზე სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებსაც, ამგვარი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები აღწერილი უნდა იყოს აუდიტორის დასკვნის ცალკე განყოფილებაში, რომლის ქვესათაური იქნება `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე;~ ან რაიმე სხვა, რაც მიზანშეწონილი იქნება ამ განყოფილების შინაარსის მიხედვით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ზემოაღნიშნული სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებიც იმავე საკითხებს ეხება, რომლებიც მოცემულია ასს-ების მიხედვით წარმოდგენილ საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებში. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში კი, შესაძლებელია, სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებიც აუდიტორის დასკვნის იმავე განყოფილებაში იყოს აღწერილი, როგორც დადგენილია ასს-ებით დასკვნის შესაბამისი ელემენტებისთვის. (იხ. პუნქტები გ58-გ60)

44. თუ სხვა საანგარიშგებო პასუხსმგებლობები წარმოდგენილია იმავე განყოფილებაში, როგორც დადგენილია ასს-ებით დასკვნის შესაბამისი ელემენტებისთვის, მაშინ აუდიტორის დასკვნაში სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები ნათლად უნდა იყოს გამიჯნული ასს-ების შესაბამისად წარმოდგენილი ინფორმაციისგან.

45. თუ აუდიტორის დასკვნა მოიცავს ცალკე განყოფილებას, რომელიც ეხება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობას, წინამდებარე ასს-ის 21-40 პუნქტების მოთხოვნები უნდა გაერთიანდეს აუდიტორის დასკვნის ცალკე განყოფილებაში, ქვესათაურით - `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~. განყოფილება - `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე~ - უნდა მოსდევდეს განყოფილებას - `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე.~ (იხ. პუნქტი გ60)

გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი

46. საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტის შედეგად გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში ყოველთვის მითითებული უნდა იყოს გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვან საფრთხეს შეუქმნის. იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორს გან-

ზრახული აქვს, აუდიტორის დასკვნაში არ მიუთითოს გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი, აუდიტორმა თავისი განზრახვა უნდა განიხილოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, რათა ინფორმაცია მიაწოდოს მათ პარტნიორის პირადი უსაფრთხოების მნიშვნელოვანი საფრთხის ალბათობისა და მისი სერიოზულობის აუდიტორისეული შეფასების შესახებ. (იხ. პუნქტები გ61-გ63)

აუდიტორის ხელმოწერა

47. აუდიტორის დასკვნა სათანადოდ ხელმოწერილი უნდა იყოს. (იხ. პუნქტები გ64-გ65)

აუდიტორის მისამართი

48. აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს აუდიტორის იურიდიული მისამართი, სადაც ის ეწევა საქმიანობას.

აუდიტორის დასკვნის თარიღი

49. აუდიტორის დასკვნა არ უნდა იყოს დათარიღებული იმ თარიღზე ადრე, რომლისთვისაც აუდიტორმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მათ შორის, მტკიცებულებები იმისა, რომ: (იხ. პუნქტები გ66-გ69)

   ა) მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება და განმარტებითი შენიშვნა; და

   ბ) აღიარებული უფლებამოსილების მქონე პირები ადასტურებენ, რომ ისინი თავის თავზე იღებენ პასუხისმგებლობას ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

კანონმდებლობით დადგენილი აუდიტორის დასკვნა

50. თუ აუდიტორს კონკრეტული იურისდიქციის კანონმდებლობით კონკრეტული ფორმატის ან ფრაზების გამოყენება მოეთხოვება აუდიტორის დასკვნაში, მასში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა იყოს მითითებული, თუ აუდიტორის დასკვნა მინიმუმ ქვემოთ ჩამოთვლილ ყველა ელემენტს მაინც მოიცავს. კერძოდ: (იხ. პუნქტები გ70-გ71)

   ა) სათაურს;

   ბ) ადრესატს, როგორც მოითხოვება გარიგების პირობებით;

   გ) `მოსაზრება~ ნაწილს, რომელიც შეიცავს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზრებას და მითითებულია ფინან-

სური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები (მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების დამდგენი ქვეყანა ან იურისდიქცია, როდესაც არ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები ან სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, იხ. 27-ე პუნქტი);

დ) იმ ფინანსური ანგარიშგების მითითებას, რომლის აუდიტიც ჩატარდა;

ე) იმის აღნიშვნას, რომ აუდიტორი დამოუკიდებელია მოცემული სუბიექტისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ამ აუდიტს და, გარდა ამისა, მან შეასრულა ამგვარი მოთხოვნებით გათვალისწინებული, აუდიტორის სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. აქვე მითითებული უნდა იყოს ის იურისდიქცია, რომელმაც დაადგინა სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, ან ბესსს-ის კოდექსი*;*

ვ) საჭიროების შემთხვევაში, ნაწილს, რომელიც ეხება ასს 570-ის (გადასინჯული) 22-ე პუნქტით გათვალისწინებულ საანგარიშგებო მოთხოვნებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის ამ მოთხოვნებთან;

ზ) საჭიროების შემთხვევაში, `პირობითი (ან უარყოფითი) მოსაზრება~ ნაწილს, რომელიც ეხება ასს 570-ის (გადასინჯული) 23-ე პუნქტით გათვალისწინებულ საანგარიშგებო მოთხოვნებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის ამ მოთხოვნებთან;

თ) საჭიროების შემთხვევაში, ნაწილს, რომელშიც წარმოდგენილია ასს 701-ით მოთხოვნილი ინფორმაცია, ან კანონმდებლობით დადგენილი დამატებითი ინფორმაცია აუდიტის შესახებ, რომელიც ეხება ასს 701-ის საანგარიშგებო მოთხოვნებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის ამ მოთხოვნებთან;[18] (იხ. პუნქტები გ72-გ75)

ი) საჭიროების შემთხვევაში, ნაწილს, რომელიც ეხება ასს 720-ის (გადასინჯული) 24-ე პუნქტით გათვალისწინებულ საანგარიშგებო მოთხოვნებს;

კ) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას და იმ პირთა მითითებას, ვისაც ეკისრება პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადე-

18. ასს 701, 11-16-ე პუნქტები.

ბისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე, რომელიც ეხება 33-36 პუნქტების მოთხოვნებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის მასთან;

ლ) აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და კანონმდებლობის მითითებას და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც ეხება 37-40 პუნქტების მოთხოვნებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის მასთან; (იხ. პუნქტები გ50-გ53)

მ) საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტისთვის - გარიგების პარტნიორის სახელსა და გვარს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვან საფრთხეს შეუქმნის;

ნ) აუდიტორის ხელმოწერას;

ო) აუდიტორის მისამართს;

პ) აუდიტორის დასკვნის თარიღს.

აუდიტორის დასკვნა აუდიტისთვის, რომელიც ჩატარებულია როგორც კონკრეტული იურისდიქციის აუდიტის სტანდარტების, ასევე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად

51. შესაძლებელია, რომ აუდიტორს აუდიტის ჩატარება მოეთხოვებოდეს კონკრეტული იურისდიქციის აუდიტის სტანდარტების (`აუდიტის ეროვნული სტანდარტები~) შესაბამისად და მან აუდიტის ჩატარებისას დამატებით დაიცვა ასს-ების მოთხოვნებიც. ასეთ შემთხვევაში, შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში, აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებთან ერთად, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მითითებაც, მაგრამ აუდიტორმა ეს უნდა გააკეთოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ: (იხ. პუნქტები გ76-გ77)

ა) ერთმანეთს არ ეწინააღმდეგება აუდიტის ეროვნული სტანდარტებისა და ასს-ების მოთხოვნები, რაც გამოიწვევდა აუდიტორის მიერ (1) განსხვავებული მოსაზრების ჩამოყალიბებას, ან (2) მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის, ან სხვა გარემოებათა აბზაცის არგათვალისწინებას, რაც მოცემულ კონკრეტულ პირობებში მოითხოვება ასს-ებით; და

ბ) აუდიტორის დასკვნა მოიცავს სულ მცირე 50(ა)-(პ) პუნქტში ჩამოთვლილ ელემენტებს მაინც, როდესაც აუდიტორი იყენებს აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით დადგენილ ფორმატსა და

ფრაზებს. ამასთან, 50(ლ) პუნქტში მოცემული მინიშნება კანონმდებლობაზე აღქმულ უნდა იქნეს, როგორც მინიშნება აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებზე. ამიტომ აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ამგვარი აუდიტის ეროვნული სტანდარტები.

52. თუ აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში მიანიშნებს როგორც აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებზე, ასევე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებზე, აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ის იურისდიქციაც, რომლის მიერაც არის დადგენილი აუდიტის ეროვნული სტანდარტები.

ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი დამატებითი ინფორმაცია (იხ. პუნქტები გ78-გ84)

53. თუ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილია დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, მისი პროფესიული მოსაზრებით, დამატებითი ინფორმაცია მაინც არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი, თავისი ხასიათის ან წარდგენის ფორმის გამო. თუ ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილია, მაშინ აუდიტორის მოსაზრებამ უნდა მოიცვას ზემოაღნიშნული დამატებითი ინფორმაციაც.

54. თუ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, არ მიიჩნევა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების ნაწილად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ამგვარი დამატებითი ინფორმაცია წარდგენილია თუ არა იმგვარად, რომ საკმარისად და ნათლად გამოირჩეოდეს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისაგან. თუ ასე არ არის, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაციის წარდგენის ფორმის შეცვლა. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის ამის გაკეთებაზე, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში ზუსტად უნდა მიუთითოს ზემოაღნიშნული არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია და განმარტოს, რომ დამატებითი ინფორმაციის აუდიტი არ ჩატარებულა.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ1. ხელმძღვანელობა ხშირად მიმართავს განსჯას ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებსა და განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებით.

გ2. სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები განხილულია ასს 260-ში (გადასინჯული).[19] სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტების განხილვისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ხელმძღვანელობის განსჯის შესაძლო მიკერძოების შესახებ. აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ მიკერძოების კუმულაციური გავლენის გამო, შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენასთან ერთად, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია. ქვემოთ განხილულია ხელმძღვანელობის მიკერძოებულობის ინდიკატორები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის შეფასებაზე - მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია თუ არა:

- აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შერჩევით შესწორება ხელმძღვანელობის მიერ (მაგალითად, ისეთი უზუსტობების შესწორება, რომლებიც გაზრდის ანგარიშგებულ შემოსავლებს, მაგრამ ისეთი უზუსტობების არშესწორება, რომლებიც ამცირებს ანგარიშგებულ შემოსავლებს);
- ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოება სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას.

გ3. ასს 540 (გადასინჯული) ეხება ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებას სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისას.[20] ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები, თავისთავად, არ ნიშნავს უზუსტობების არსებობას, ცალკეული სააღრიცხვო შეფასების დასაბუთებულობის შესახებ აუდიტორის მიერ დასკვნის გამოტანის მიზნებისათვის. თუმცა, ამგვარმა ინდიკატორებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორისეულ შეფასებაზე - მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას.

19. ასს 260 - `*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*,~ მე-2 დანართი.

20. ასს 540 (გადასინჯული) - `*სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი*,~ 21-ე პუნქტი.

სააღრიცხვო პოლიტიკები სათანადოდ არის ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში (იხ. პუნქტი 13(ა))

გ4. როდესაც აუდიტორი აფასებს, სათანადოდ არის თუ არა ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული და გამოყენებული მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკები, აუდიტორი იხილავს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა, მაგალითად:

- გამჟღავნებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მნიშვნელოვან სააღრიცხვო პოლიტიკებთან დაკავშირებული ყველანაირი ინფორმაცია, რომელიც მოითხოვებოდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით;
- მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაცია არის თუ არა რელევანტური და, მაშასადამე, გვიჩვენებს თუ არა იმას, როგორ გამოიყენეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით განსაზღვრული აღიარების, შეფასებისა და წარდგენის კრიტერიუმები, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან მიმართებით, მოცემული სუბიექტის საქმიანობისა და მისი გარემოს თავისებურებების გათვალისწინებით; და
- რამდენად გასაგებად არის წარმოდგენილი ინფორმაცია მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების შესახებ.

ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია არის შესაბამისი, საიმედო, შესადარისი და აღქმადი (იხ. პუნქტი 13(დ))

გ5. ფინანსური ანგარიშგების აღქმადობის საკითხის შეფასება მოიცავს შემდეგი საკითხების განხილვას:

- ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია თუ არა გასაგებად და ლაკონურად;
- მნიშვნელოვან ინფორმაციას მისი ადგილი ანიჭებს თუ არა სათანადო პრიორიტეტულობას (მაგ., როდესაც სუბიექტისთვის დამახასიათებელ სპეციფიკურ ინფორმაციას გააჩნია აშკარა ღირებულება/სარგებლიანობა მომხმარებლებისთვის) და ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციას ახლავს თუ არა სათანადო ჯვარედინი მინიშნებები სხვა შესაბამის ინფორმა-

ციასთან დასაკავშირებლად, რათა მნიშვნელოვანი პრობლემები არ შეექმნას მომხმარებლებს აუცილებელი ინფორმაციის დადგენისას.

ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციაზე არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენების გავლენის ასახვა (იხ. პუნქტი 13(ე))

გ6. როგორც წესი, საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება გვიჩვენებს სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას, მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას. იმისათვის, რომ შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია ადეკვატურია თუ არა იმისათვის, რომ გამიზნულმა მომხმარებლებმა შეძლონ სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე, მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობაზე არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენების გავლენის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა, აუდიტორი იხილავს, მაგალითად შემდეგ საკითხებს:

- ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია რამდენად არის სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების შესაბამისი და მისი საქმიანობის სპეციფიკის ამსახველი; და
- განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია არის თუ არა შესაფერისი იმისთვის, რომ გამიზნულ მომხმარებლებს დაეხმაროს ნათელი წარმოდგენის შექმნაში:
    - სუბიექტის ოპერაციებიდან და მოვლენებიდან წარმოქმნილი ისეთი პოტენციური აქტივებისა და ვალდებულებების ხასიათისა და მოცულობის შესახებ, რომლებიც არ აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილ აღიარების კრიტერიუმებს (ან აღიარების შეწყვეტის კრიტერიუმებს);
    - სუბიექტის ოპერაციებიდან და მოვლენებიდან წარმოქმნილი არსებითი უზუსტობის რისკების ხასიათისა და დონის შესახებ;
    - ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ მეთოდებსა და დაშვებებზე, სუბიექტურ განსჯასა და მიღებულ გადაწყვეტილებებზე და ასევე მათ ცვლილებებზე, რაც გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ ან რაიმე სხვა

გზით გამჟღავნებულ თანხებზე, მათ შორის შესაბამისი მგრძნობელობის ანალიზის შესახებ.

იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ7. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში აშკარად არის აღიარებული, ან იგულისხმება სამართლიანი წარდგენის კონცეფცია.[21] როგორც წინამდებარე ასს-ის 7(ბ) პუნქტში იყო აღნიშნული, ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის[22] საფუძვლებით მარტო ამ საფუძვლებით დადგენილი მოთხოვნების შესრულება კი არ მოითხოვება, არამედ ასევე აშკარად აღიარებულია ან იგულისხმება, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად ხელმძღვანელობას შეიძლება დასჭირდეს, ამ საფუძვლებით კონკრეტულად მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა, სხვა დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება.[23]

გ8. იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა, როგორც ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის წარდგენის, ასევე განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის თვალსაზრისით, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. ამ შეფასებაში მხედველობაში მიიღება კონკრეტული სუბიექტის კონკრეტული ფაქტები და გარემოებები, მათ შორის, მათში მომხდარი ცვლილებები, რის შესახებაც აუდიტორმა ინფორმაცია მიიღო სუბიექტის შესწავლის შედეგად და აუდიტის პროცესში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებებიდან. ზემოაღნიშნული შეფასება ასევე მოიცავს, მაგალითად განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული გარკვეული ინფორმაციის განხილვას, რომელიც აუცილებელია ისეთ საკითხებთან დაკავშირებული ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს (საზოგადოდ, უზუსტობები არსებითად მაშინ მიიჩნევა, თუ

21. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში (ფასს-ებში) აღნიშნულია, რომ სამართლიანი წარდგენა მოითხოვს სამეურნეო ოპერაციების შედგების და სხვა მოვლენებისა და პირობების ობიექტურად წარდგენას აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებებისა და აღიარების კრიტერიუმების შესაბამისად.

22. იხ. ასს 200, პუნქტი 13(ა).

23. მაგალითად, ფასს სტანდარტებით მოითხოვება, რომ სუბიექტმა ფინანსურ ანგარიშგებაში გაამჟღავნოს დამატებითი ინფორმაცია, თუ ფასს სტანდარტების კონკრეტული მოთხოვნების შესრულება საკმარისი არ არის იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა აღიქვას ცალკეული ოპერაციის, სხვა მოვლენებისა და პირობების გავლენა სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობასა და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე (ბასს 1 - `*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*~, პუნქტი 17(გ).

გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია, რომ გავლენას იქონიებს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან ფინანსურ ანგარიშგებას), როგორიცაა, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნების ან ეკონომიკური გარემოს ცვლილების გავლენა.

გ9. იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა, შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად მათი არგუმენტაციის განხილვას იმის თაობაზე, რატომ აირჩიეს წარდგენის ესა თუ ის კონკრეტული მეთოდი, ასევე ალტერნატიული მეთოდების განხილვასაც, რომლებიც შესაძლოა ხელმძღვანელობას ჰქონდა მეთოდის შესარჩევად განხილული. ზემოაღნიშნული განხილვა შეიძლება ეხებოდეს შემდეგ საკითხებს:

- ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების აგრეგირების ან დეზაგრეგირების დონეს და თანხების წარდგენა ან სხვა გამჟღავნებული ინფორმაცია ბუნდოვანს ხომ არ გახდის სასარგებლო ინფორმაციას, ან ინფორმაციას ხომ არ გახდის დამაბნეველს;
- შესაფერისი დარგის პრაქტიკასთან შესაბამისობას, ან მოცემული სუბიექტის გარემოებებისთვის მიზანშეწონილი და, მაშასადამე, გამართლებული ხომ არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებიდან გადახვევა.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღწერა
(იხ. მე-15 პუნქტი)

გ10. როგორც ასს 200-ში არის ახსნილი, ხელმძღვანელობის და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ადეკვატურ აღწერას ფინანსურ ანგარიშგებაში.[24] აღნიშნული აღწერით ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელი ინფორმაციას იღებს იმ საფუძვლების შესახებ, რომელსაც ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგება.

გ11. ფინანსურ ანგარიშგებაში მითითება იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად მიზანშეწონილია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ამ საფუძვლებით გათვალისწინებული ყველა იმ მოთხოვნის დაცვით,

[24] ასს 200, პუნქტები გ4-გ5.

რომელიც ძალაში იყო ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდის განმავლობაში.

გ12. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების აღწერა, რომელიც მოიცავს გაურკვეველ, პირობით ან შემზღუდავ ფრაზებს (მაგალითად, `ფინანსური ანგარიშგება ძირითადად შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს~) არ წარმოადგენს ამ საფუძვლების ადეკვატურ აღწერას, რადგან ამან შეიძლება შეცდომაში შეიყვანოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები.

ერთზე მეტ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებზე მინიშნება

გ13. ზოგჯერ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება მითითებული იყოს, რომ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ორი სახის საფუძვლების მიხედვით (მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტები და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები). ამის მიზეზი შეიძლება იყოს ის, რომ ხელმძღვანელობას მოეთხოვებოდეს, ან თვითონ არჩია ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ორივე საფუძვლების მიხედვით. ასეთ შემთხვევაში, ორივე მათგანი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს წარმოადგენს. ფინანსურ ანგარიშგებაში ამგვარი მინიშნება მხოლოდ იმ შემთხვევაშია მიზანშეწონილი, თუ ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისობაშია ცალკე აღებულ თითოეულ საფუძვლებთან. ფინანსური ანგარიშგება ერთდროულად ორივე საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულად რომ ჩაითვალოს, ის ორივე საფუძვლების შესაბამისი უნდა იყოს ერთდროულად და ანგარიშგების ყოველგვარი შეჯერების გარეშე. პრაქტიკაში ამგვარი ერთდროული შესაბამისობა ნაკლებადაა მოსალოდნელი, თუ ამ იურისდიქციაში მეორე საფუძვლები (მაგალითად. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები) აღიარებული არ არის ეროვნულ საფუძვლებად/სტანდარტებად, ან არ აღმოფხვრეს ყველა ბარიერი, რომელიც ხელს უშლიდა მასთან შესაბამისობას.

გ14. ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის რომელიმე ერთი სახის საფუძვლების შესაბამისად და მოიცავს შენიშვნას ან დამატებით ანგარიშგებას, რომელშიც შედეგები შეჯერებულია იმ შედეგებთან, რომლებიც მიიღებოდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა სათანადო საფუძვლების გამოყენების შემთხვევაში, არ წარმოადგენს აღნიშნული მეორე საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებას. ამის მიზეზი ის არის, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ინფორმაციას ისეთი სახით, რაც მოითხოვება აღნიშნული მეორე სახის საფუძვლებით.

გ15. თუმცა, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადებულ იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ერთი სახის საფუძვლების მიხედვით და ამასთან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აღწერილი იყოს, თუ რამდენად შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მეორე სახის საფუძვლებს (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ეროვნული საფუძვლების შესაბამისად და მასში აღწერილია, რამდენად შეესაბამება იგი ფასს-ებს). მსგავსი აღწერა შეიძლება დამატებით ფინანსურ ინფორმაციას წარმოადგენდეს, როგორც 54-ე პუნქტში იყო განხილული და მას მოიცავდეს აუდიტორის მოსაზრება, თუ შეუძლებელია ამ ინფორმაციის ნათლად გამოყოფა ფინანსური ანგარიშგებიდან.

მოსაზრების ფორმა

გ16. შეიძლება არსებობდეს შემთხვევები, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, მაგრამ სამართლიანი წარდგენა ვერ მიიღწევა. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება ხელმძღვანელობამ შეძლოს, ფინანსურ ანგარიშგებას აღნიშნული საფუძვლებით მოთხოვნილი კონკრეტული ინფორმაციის გარდა, დაურთოს სხვა ინფორმაციაც, ან ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, ამ საფუძვლების მოთხოვნებიდან გადაუხვიოს, რათა მიღწეულ იქნეს ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა. (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ17. ძალიან იშვიათად ხდება, რომ აუდიტორი შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებას მცდარად მიიჩნევს, თუ ასს 210-ის შესაბამისად აუდიტორი დაადგენს, რომ აღნიშნული საფუძვლები მისაღებია.[25] (იხ. მე-19 პუნქტი)

აუდიტორის დასკვნა (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ18. წერილობითი დასკვნა გულისხმობს როგორც ნაბეჭდ ფორმატს, ასევე ელექტრონული საშუალებების გამოყენებით ფორმირებულ დასკვნას.

გ19. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნების საილუსტრაციო ნიმუშები, რომლებიც მოიცავს 21-49-ე პუნქტებში განხილულ ყველა ელემენტს. წინამდებარე ასს არ ადგენს მოთხოვნებს აუდიტორის დასკვნის სხვა ელემენტების თანამიმდევრობის შესახებ, გარდა `მოსაზრება~ და `მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილებისა. თუმცა, მოი-

25. ასს 210 - `*აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება,*~ პუნქტი 6(ა).

თხოვს სპეციალური ქვესათაურების გამოყენებას, რაც იმისთვისაა გამიზნული, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის შედეგად გაცემული აუდიტორის დასკვნები უფრო ადვილად შესაცნობი გახდეს, განსაკუთრებით ისეთ სიტუაციებში, როდესაც აუდიტორის დასკვნის ელემენტები წარმოდგენილია წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემული აუდიტორის დასკვნის ნიმუშებისგან განსხვავებული თანამიმდევრობით.

აუდიტორის დასკვნა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტისთვის

სათაური (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ20. სათაური, რომელიც მიუთითებს, რომ დასკვნა არის დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, მაგალითად `დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა~, დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ გაცემულ დასკვნას განასხვავებს სხვების მიერ შედგენილი ანგარიშებისგან/დასკვნებისგან.

ადრესატი (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ21. ხშირად კანონმდებლობით ან გარიგების პირობებით განისაზღვრება, თუ ვინ უნდა იყოს აუდიტორის დასკვნის ადრესატი მოცემულ იურისდიქციაში. საზოგადოდ, აუდიტორის დასკვნის ადრესატია ის, ვისთვისაც მზადდება დასკვნა. ხშირ შემთხვევაში, ესენი არიან იმ სუბიექტის აქციონერები ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ტარდება.

აუდიტორის მოსაზრება (იხ. 24-26-ე პუნქტები)

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მითითება

გ22. მაგალითად, აუდიტორის დასკვნაში აღნიშნულია, რომ აუდიტორმა ჩაატარა სუბიექტის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს [დაასახელეთ თითოეული ფინანსური ანგარიშგება, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შემადგენელ ნაწილად მიიჩნევა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების თარიღი ან თითოეული ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდი] და ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის, არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

გ23. როდესაც აუდიტორისათვის ცნობილია, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ისეთ დოკუმენტში ჩაირთვება, რომელიც შეიცავს სხვა ინფორმაციასაც, მაგალითად წლიურ ანგარიშს, აუდიტორს შეუძლია, თუ წარდგენის ფორმატი ამის საშუალებას იძლევა, დოკუმენტის იმ გვერდების მითითება, რომელზეც ფინანსური ანგარიშგება არის წარმოდგენილი. ეს მკითხველს ეხმარება იმ ფინანსური ანგარიშგების დადგენაში, რომელსაც ეხება აუდიტორის დასკვნა.

`სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით~ ან `უტყუარად და სამართლიანად ასახავს~

გ24. ფრაზები `სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით~ და `უტყუარად და სამართლიანად ასახავს~ ეკვივლენტურ ფრაზებად მიიჩნევა. რომელი ფრაზა გამოიყენება კონკრეტულ იურისდიქციაში `სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით~ თუ `უტყუარად და სამართლიანად ასახავს~, განისაზღვრება იმ კანონით ან სხვა ნორმატიული აქტით, რომლითაც რეგულირდება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ამ იურისდიქციაში, ან ამ იურისდიქციაში საყოველთაოდ აღიარებული პრაქტიკით. თუ კანონმდებლობით განსხვავებული ფრაზების გამოყენება მოითხოვება, ეს გავლენას არ ახდენს წინამდებარე სტანდარტის მე-14 პუნქტში მოცემულ მოთხოვნაზე, რომ აუდიტორმა უნდა შეაფასოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა.

გ25. როდესაც აუდიტორი გამოთქვამს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, აუდიტორის მოსაზრებაში მიზანშეწონილი არ არის მაგალითად ასეთი ფრაზების გამოყენება: `ზემოაღნიშნული საკითხის განმარტების გათვალისწინებით~, ან `იმ პირობით, რომ~, რადგან ამგვარი ფრაზები მოსაზრების პირობითობას გულისხმობს, ასუსტებს ან ცვლის მოსაზრებას.

ფინანსური ანგარიშგებისა და მასში წარმოდგენილი საკითხების აღწერა

გ26. აუდიტორის მოსაზრება ეხება ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს, რომელიც განსაზღვრული იქნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით. მაგალითად, ხშირ შემთხვევაში, საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს: ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებს, რომლებიც, რო-

გორც წესი, შეიცავს არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ და სხვა ახსნა-განმარტებით ინფორმაციას. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზემოაღნიშნულის გარდა, ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელ ნაწილად შეიძლება სხვა ინფორმაციაც მიიჩნეოდეს.

გ27. სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაში, აუდიტორის მოსაზრებაში აღინიშნება, რომ ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს იმ საკითხებს, რომლის წარმოსაჩენადაც არის შედგენილი ფინანსური ანგარიშგება. მაგალითად, თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფასს სტანდარტების შესაბამისად, ეს საკითხები იქნება სუბიექტ*ის ფინანსური მდგომარეობა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსთვის და სუბიექტის საქმიანობის ფინანსური შედეგები და ფულადი სახსრების მოძრაობა იმ პერიოდში, რომელიც დამთავრდა აღნიშნული თარიღით.* მაშასადამე, 25-ე პუნქტში მითითებული […]…და ასევე წინამდებარე ასს-ში ყველგან უნდა შეიცვალოს წინა წინადადებაში დახრილი შრიფტით ჩაწერილი სიტყვებით, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის ფასს სტანდარტები, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლების შემთხვევაში - ისეთი სიტყვებით, რომლებიც დაახასიათებს იმ საკითხებს, რომელთა წარმოსაჩენადაც არის გამიზნული მოცემული ფინანსური ანგარიშგება.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღწერა და რა გავლენას ახდენს იგი აუდიტორის მოსაზრებაზე

გ28. აუდიტორის მოსაზრებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მითითების მიზანია აუდიტორის დასკვნის მომხმარებლებისთვის ინფორმაციის მიწოდება იმ კონტექსტის შესახებ, რა კონტექსტშიც გამოითქვა აუდიტორის მოსაზრება; ეს იმისთვის არაა გამიზნული, რომ შეიზღუდოს მე-14 პუნქტით მოთხოვნილი შეფასება. აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მისათითებლად იყენებს შემდეგ ფრაზებს:

`…ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად~ ან

`… X იურისდიქციაში საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისად~.

გ29. თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებსა და საკანონმდებ-

ლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებს, ამგვარი საფუძვლების მისათითებლად გამოიყენება შემდეგი ფრაზა `...ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა და X იურისდიქციის სამეწარმეო კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად.~ ასს 210-ში განხილულია გარემოებები, როდესაც წინააღმდეგობა წარმოიქმნება ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებსა და საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებს შორის.[26]

გ30. როგორც გ8 პუნქტშია აღნიშნული, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ორი სახის საფუძვლების მიხედვით და, მაშასადამე, ორივე მათგანი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები იქნება. შესაბამისად, ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის მოსაზრების ჩამოყალიბებისას თითოეული საფუძვლები ცალ-ცალკე გაითვალისწინება და 25-27-ე პუნქტების შესაბამისად გამოხატული აუდიტორის მოსაზრება ორივე საფუძვლებს შეეხება შემდეგნაირად:

ა) თუ ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისობაშია ცალკე აღებულ თითოეულ საფუძვლებთან, აუდიტორი გამოთქვამს ორ მოსაზრებას: ე.ი. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ერთ-ერთი სათანადო საფუძვლების შესაბამისად (მაგალითად, ეროვნული სტანდარტები) და მოსაზრება იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მეორე საფუძვლების (მაგალითად, ფასს სტანდარტების) შესაბამისად. აღნიშნული მოსაზრებების გამოხატვა შესაძლებელია ცალ-ცალკე ან ერთ წინადადებაში (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით [...] X იურისდიქციაში საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად);

ბ) თუ ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამება ერთ-ერთ საფუძვლებს, მაგრამ არ შეესაბამება მეორეს, შეიძლება არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია იმ ერთი სახის საფუძვლების შესაბამისად (მაგალითად, ეროვნული სტანდარტები), მაგრამ მოდიფიცირებული მოსაზრება გამოითქვას მეორე საფუძვლებთან (მაგალითად, ფასს-ებთან) მიმართებაში ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

[26] ასს 210, მე-18 პუნქტი.

გ31. როგორც გ15 პუნქტში იყო აღნიშნული, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ერთი სახის საფუძვლების მიხედვით და, ამასთან, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში აღწერილი იყოს, თუ რამდენად შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მეორე საფუძვლებს. ამგვარ დამატებით ინფორმაციაზე იმ შემთხვევაში ვრცელდება აუდიტორის მოსაზრება, თუ შეუძლებელია ამ ინფორმაციის ნათლად გამოყოფა და გამორჩევა ფინანსური ანგარიშგებიდან (იხ. 53-54-ე პუნქტები და შესაბამისი ახსნა-განმარტებითი მასალა, რომელიც მოცემულია გ78-გ86 პუნქტებში. მაშასადამე:

ა) თუ მეორე საფუძვლებთან შესაბამისობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში აღწერილი ინფორმაცია მცდარია, აუდიტორი გამოთქვამს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

ბ) თუ ზემოაღნიშნული ინფორმაცია მცდარი არ არის, მაგრამ, აუდიტორის შეფასებით, განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლებისთვის ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით, აუდიტორის დასკვნას დაემატება მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ასს 706-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, სადაც მითითებული იქნება განმარტებითი შენიშვნა, სადაც ეს საკითხი უფრო დეტალურად არის აღწერილი.

მოსაზრების საფუძველი (იხ. 28-ე პუნქტი)

გ32. `მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილი მნიშვნელოვან ინფორმაციას შეიცავს აუდიტორის მოსაზრების შესახებ. შესაბამისად, წინამდებარე ასს მოითხოვს, რომ `მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილი უშუალოდ `მოსაზრება~ ნაწილს უნდა მოსდევდეს აუდიტორის დასკვნაში.

გ33. ამ ნაწილში გამოყენებული სტანდარტების მითითება აუდიტორის დასკვნის მომხმარებლებს ამცნობს, რომ აუდიტი ჩატარდა დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (იხ. პუნქტი 28(გ))

გ34. იმ იურისდიქციის მითითება, რომლის მიერაც დადგენილია სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, ამაღლებს კონკრეტულ აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნების გამჭვირვალობას. ასს 200-ში ახსნილია, რომ, როგორც წესი, სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებად მიიჩნევა ბესსს-ის კოდექსის ის დებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ასევე ეროვნული მოთხოვნები,

რომლებიც უფრო შემზღუდველია.[27] როდესაც სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოიცავს ბესსს-ის კოდექსით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს, მოცემული აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნების მითითებისას შესაძლებელია ასევე ბესსს-ის კოდექსის მითითებაც. თუ ბესსს-ის კოდექსი მოიცავს ყველა იმ ეთიკურ მოთხოვნას, რომელიც მოცემული კონკრეტული აუდიტის შესაფერისია, აუცილებელი არ არის იურისდიქციის მითითება.

გ35. ზოგიერთ იურისდიქციაში, სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება რამდენიმე განსხვავებულ წყაროში იყოს მოცემული, როგორიცაა, მაგალითად ეთიკის კოდექს(ებ)ი და კანონმდებლობაში გათვალისწინებული დამატებითი წესები და მოთხოვნები. თუ დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული და სხვა ეთიკური მოთხოვნები რამდენიმე განსხვავებულ წყაროშია მოცემული, აუდიტორს შეუძლია აირჩიოს შესაბამისი წყარო(ები)ს მითითება (მაგ., მიუთითოს მოცემული იურისდიქციის კოდექსის, წესების ან სხვა ნორმატიული აქტის სახელწოდება), ან შეუძლია ყველასთვის გასაგები ტერმინის გამოყენება, რომელშიც სათანადოდ იქნება გაერთიანებული ეს წყაროები (მაგალითად, X იურისდიქციაში კერძო სუბიექტების აუდიტისთვის განკუთვნილი დამოუკიდებლობის მოთხოვნები).

გ36. შესაძლებელია, რომ აუდიტორს კანონმდებლობით, აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ან აუდიტის გარიგების პირობებით მოეთხოვებოდეს აუდიტორის დასკვნაში უფრო ზუსტი ინფორმაციის მიწოდება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნების წყაროების, მათ შორის, იმ მოთხოვნების შესახებ, რომლებიც დამოუკიდებლობას ეხება.

გ37. იმისათვის, რომ აუდიტორმა განსაზღვროს აუდიტორის დასკვნაში გასათვალისწინებელი ინფორმაციის სათანადო მოცულობა იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნების რამდენიმე წყარო არსებობს, მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა უზრუნველყოს დაბალანსებულობა გამჭვირვალობასა და იმის რისკს შორის, რომ შესაძლოა ბუნდოვანი გახდეს აუდიტორის დასკვნაში მოცემული სხვა სასარგებლო ინფორმაცია.

27. ასს 200, პუნქტი გ17.

ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ38. ჯგუფის აუდიტში, როდესაც სათანადო ეთიკური მოთხოვნების რამდენიმე წყარო არსებობს, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნების, აუდიტორის დასკვნაში ის იურისდიქცია უნდა იყოს მითითებული, რომლის მიერაც არის დადგენილი ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები. ამის მიზეზი ისაა, რომ ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორებიც იმავე ეთიკურ მოთხოვნებს ემორჩილებიან, რომლებიც შესაფერისია ჯგუფის აუდიტისთვის.[28]

გ39. ასს-ები არ ადგენს სპეციალურ მოთხოვნებს აუდიტორების, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების დამოუკიდებლობისთვის ან სხვა ეთიკურ მოთხოვნებს და, მაშასადამე, არც აფართოებს და არც უარყოფს ბესსს-ის კოდექსით დამოუკიდებლობისთვის დადგენილ მოთხოვნებს ან სხვა ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებსაც ემორჩილება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი. ასევე ასს-ები არც იმას მოითხოვს, რომ კომპონენტის აუდიტორი ნებისმიერ შემთხვევაში უნდა დაემორჩილოს დამოუკიდებლობის იმავე სპეციფიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს. აქედან გამომდინარე, ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის, რომლებიც დამოუკიდებლობასთან არის დაკავშირებული, შესაძლოა კომპლექსური ხასიათის იყოს. ასს 600-ში[29] მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები აუდიტორებისთვის, რომლებიც ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობენ, მათ შორის ისეთი სიტუაციებისთვის, როდესაც კომპონენტის აუდიტორი არ აკმაყოფილებს ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერის დამოუკიდებლობის მოთხოვნებს.

აუდიტის ძირითადი საკითხები (იხ. 31-ე პუნქტი)

გ40. შესაძლებელია, რომ კანონმდებლობით მოითხოვებოდეს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირება ისეთი სუბიექტების აუდიტისთვის, რომლებიც კოტირებულები არ არიან საფონდო ბირჟაზე, მაგალითად,სუბიექტებისთვის, რომლებიც კანონმდებლობაში საზოგადოებრივი დაინტერესების პირებად არის წოდებული.

28. ასს 600, პუნქტი გ37.

29. ასს 600, მე-19-20 პუნქტები.

გ41. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება თვითონ გადაწყვიტოს სხვა სუბიექტების აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირება აუდიტორის დასკვნაში, მათ შორის ისეთი სუბიექტების აუდიტში, რომელთა მიმართ შესაძლოა საზოგადოების მნიშვნელოვანი დაინტერესება არსებობდეს, მაგალითად,იმის გამო, რომ ჰყავთ მრავალრიცხოვანი და ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეები, ასევე სუბიექტის ზომისა და მათი საქმიანობის სპეციფიკის გამო. ასეთი სუბიექტების მაგალითებია საფინანსო დაწესებულებები (როგორიცაა, ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები და საპენსიო ფონდები) და საქველმოქმედო ორგანიზაციები.

გ42. ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა აუდიტის გარიგების პირობები შეათანხმოს ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, საჭიროებისამებრ; იქვე განმარტებულია, რომ ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ფუნქციები კონკრეტული სუბიექტის აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმებისას დამოკიდებულია სუბიექტის მართვის სტრუქტურასა და შესაბამის კანონზე ან სხვა ნორმატიულ აქტზე.[30] გარდა ამისა, ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტის გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში მითითებული იყოს ნებისმიერი ანგარიშის/დასკვნის სავარაუდო ფორმა და შინაარსი, რომელიც უნდა გასცეს აუდიტორმა.[31] თუ აუდიტორს კონკრეტული სუბიექტის აუდიტში არ მოეთხოვება აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირება აუდიტორის დასკვნაში, ასს 210-ში[32] განმარტებულია, რომ აუდიტორისთვის შეიძლება მაინც სასარგებლო იყოს, თუ აუდიტის გარიგების პირობებში მიუთითებს, რომ, საზოგადოდ, არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირების შესაძლებლობა. ამასთან, ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება აუცილებელიც კი იყოს აუდიტის გარიგების პირობებში ამ ინფორმაციის გათვალისწინება, რათა აუდიტორს ჰქონდეს ამგვარი ქმედების შესაძლებლობა.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ43. სახელმწიფო სექტორში იშვიათად გვხვდება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტები. თუმცა, სახელმწიფო სექტორის სუბიექტები შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს თავიანთი ზომის, ორგანიზაციული სტრუქტურის სირთულის ან საზოგადოების დაინტერე-

30. ასს 210, მე-9 და გ22 პუნქტები.

31. ასს 210, მე-10 პუნქტი.

32. ასს 210, პუნქტი გ25.

სების ასპექტების გამო. ასეთ შემთხვევაში, სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის აუდიტორს შესაძლოა კანონმდებლობით მოეთხოვებოდეს, ან აუდიტორმა თვითონ გადაწყვიტოს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება.

პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე (იხ. 33-35-ე პუნქტები)

გ44. ასს 200-ში ახსნილია, რას ნიშნავს წინაპირობა, რომელიც დაკავშირებულია ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობასთან, რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი ასს-ების შესაბამისად.[33] ხელმძღვანელობა და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები საკუთარ თავზე იღებენ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად და, შესაბამის გარემოებებში, ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან წარდგენაზე. გარდა ამისა, ხელმძღვანელობა პასუხისმგებლობას იღებს ისეთ შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების უზრუნველსაყოფად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. აუდიტორის დასკვნაში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა ორივე პასუხისმგებლობას მოიცავს, რადგან ამით მომხმარებლებისთვის გასაგები ხდება ზემოაღნიშნული წინაპირობა, რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი. ასს 260-ში (გადასინჯული) ტერმინი `მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები~ გამოიყენება იმ პირ(ებ)ის, ან ორგანიზაცი(ებ)ის დასახასიათებლად, რომლებსაც ეკისრებათ სუბიექტის ზედამხედველობაზე პასუხისმგებლობა და განხილულია, რა განსხვავება არსებობს სუბიექტების მართვის სტრუქტურებში სხვადასხვა იურისდიქციასა და სუბიექტში.

გ45. ზოგჯერ მიზანშეწონილია, რომ აუდიტორმა 34-35-ე პუნქტებით მოთხოვნილ ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობების აღწერას დაუმატოს დამატებითი პასუხისმგებლობების აღწერაც, რაც შესაფერისი იქნება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის კონკრეტულ იურისდიქციაში, ან კონკრეტული სუბიექტის სპეციფიკისთვის.

გ46. ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა შეათანხმოს გარიგების წერილში, ან სხვა მიზანშეწონილი

33. ასს 200, პუნქტი 13(კ).

ფორმის წერილობით შეთანხმებაში.[34] ამასთან დაკავშირებით, ასს 210 უზრუნველყოფს გარკვეულ მოქნილობას. კერძოდ, ასს 210-ში ახსნილია, რომ თუ კანონმდებლობით არის დადგენილი ხელმძღვანელობის, და როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში, აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს, რომ, მისი შეფასებით, შესაფერისი კანონით ან სხვა ნორმატიული აქტით დადგენილი პასუხისმგებლობები, ფაქტობრივად, ასს 210-ში მოცემულის ეკვივალენტურია. ამგვარი ეკვივალენტური პასუხისმგებლობების შემთხვევაში, აუდიტორს შეუძლია კანონმდებლობით დადგენილი ფრაზების გამოყენება, გარიგების წერილის ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში მათი აღწერის მიზნით. ასეთ შემთხვევაში, ამ ფრაზების გამოყენება შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაშიც, წინამდებარე ასს-ის 34(ა) პუნქტით მოთხოვნილი ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობების აღწერისთვის. სხვა შემთხვევებში, მათ შორის, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ გამოიყენოს კანონმდებლობით დადგენილი ფრაზები, რომლებიც გარიგების წერილში იყო გამოყენებული, აუდიტორი იყენებს წინამდებარე ასს-ის 34 (ა) პუნქტში მოცემულ ფრაზებს. გარდა იმისა, რომ აუდიტორის დასკვნაში აღწერს 34-ე პუნქტით გათვალისწინებულ ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობებს, აუდიტორს შეუძლია ამ პასუხისმგებლობების უფრო დეტალური აღწერა, თუ მიუთითებს, საიდან შეიძლება ამ ინფორმაციის მიღება (მაგ., სუბიექტის წლიური ანგარიშიდან, ან სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდიდან).

გ47. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობით დადგენილი ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა შეიძლება კონკრეტულად ეხებოდეს საბუღალტრო წიგნების ან ბუღალტრული ჩანაწერების, ან სააღრიცხვო სისტემის ადეკვატურობაზე პასუხისმგებლობას. ვინაიდან ეს წიგნები, ჩანაწერები და სისტემები შიდა კონტროლის შემადგენელი ნაწილია, ამიტომ ასს 210 და წინამდებარე ასს-ის 34-ე პუნქტი არ მოიცავს მათზე კონკრეტულ მინიშნებას.

გ48. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემულია აუდიტორის დასკვნების საილუსტრაციო ნიმუშები, საიდანაც ჩანს, როგორ გამოიყენება 34(ბ) პუნქტის მოთხოვნები იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის ფასს სტანდარტები. თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ფასს სტანდარტები არ არის, ამ დანართში მოცემულ ნიმუ-

34. ასს 210, პუნქტი 6(ბ)(i)-(ii).

შებს შეიძლება დასჭირდეს ადაპტირება, რათა გამოჩნდეს, როგორ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლები ნიმუშში მოცემულ გარემოებებში.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობა (იხ. 35-ე პუნქტი)

გ49. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაში ჩართული ზოგიერთი (მაგრამ არა ყველა) პირი მონაწილეობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში, წინამდებარე ასს-ის 35-ე პუნქტით მოთხოვნილ აღწერას შეიძლება დასჭირდეს მოდიფიცირება, სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების სათანადოდ ასახვის მიზნით. თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე პასუხისმგებლები იგივე პირები არიან, რომლებსაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე აკისრიათ პასუხისმგებლობა, სავალდებულო არ არის ზედამხედველობაზე პასუხისმგებლობის მითითება.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე (იხ. 37-40 პუნქტები)

გ50. წინამდებარე ასს-ის 37-40 პუნქტებით მოთხოვნილი აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა შეიძლება გარდაიქმნას, სუბიექტის სპეციფიკის ასახვის მიზნით, მაგალითად, როდესაც აუდიტორის დასკვნა ეხება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას. ამ ასს-ის დანართის მე-2 ნიმუშში ნაჩვენებია, როგორ შეიძლება ამის გაკეთება.

აუდიტორის მიზნები (იხ. პუნქტი 38(ა))

გ51. აუდიტორის დასკვნაში განმარტებულია, რომ აუდიტორის მიზანია, მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შემდეგ შეადგინოს აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს აუდიტორის მოსაზრებას. ამით განსხვავდება აუდიტორის პასუხისმგებლობა ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობისგან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე.

არსებითობის აღწერა (იხ. პუნქტი 38(გ))

გ52. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემულია ნიმუშები იმის საჩვენებლად, როგორ გამოიყენება 38(გ) პუნქტის მოთხოვნა არსებითობის აღწერის შესახებ იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის ფასს სტანდარტები. თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო სა-

ფუძვლები ფასს სტანდარტები არ არის, ამ დანართში მოცემულ ნიმუშებში გამოყენებულ ტექსტს შეიძლება დასჭირდეს ადაპტირება, რათა გამოჩნდეს, როგორ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლები ნიმუშში მოცემულ გარემოებებში.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ასს 701-თან მიმართებით
(იხ. პუნქტი 40(გ))

გ53. აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს 40(გ) პუნქტით მოთხოვნილ აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერაში სხვა ინფორმაციის დამატება. მაგალითად, აუდიტორს შეუძლია მიუთითოს ასს 701-ის მე-9 პუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნა, რაც მდგომარეობს შემდეგში: იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს საკითხები, რომლებსაც აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა, რისთვისაც უნდა გაითვალისწინოს: ფინანსური ანგარიშგების ის ნაწილები, სადაც მაღალი იყო არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, ან გამოვლენილია მნიშვნელოვანი რისკები ასს 315-ის შესაბამისად; აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ნაწილებთან დაკავშირებით, რომლებიც საჭიროებს ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან სუბიექტურ განსჯას და გადაწყვეტილების მიღებას, მათ შორის ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებით, რომელთა განსაზღვრასაც მაღალი დონის განუსაზღვრელობა უკავშირდება, აუდიტორის შეფასებით; ასევე პერიოდის განმავლობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი მოვლენებისა და განხორციელებული მნიშვნელოვანი ოპერაციების გავლენა აუდიტზე.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერის ადგილი აუდიტორის დასკვნაში (იხ. პუნქტები 41-ე და 50(ლ))

გ54. წინამდებარე ასს-ის 39-40 პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაციის ჩართვა აუდიტორის დასკვნის თანმხლებ დანართში, ან აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც ამგვარი ინფორმაციაა მოცემული, თუ კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები აუდიტორს აშკარად ამის გაკეთების უფლება აძლევს, შეიძლება აუდიტორის დასკვნის შინაარსის რაციონალიზაციის სასარგებლო საშუალება იყოს. თუმცა, ვინაიდან აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერაში ისეთი ინფორმაციაა მოცემული, რაც აუცილებელია მომხმარებლების ინფორმირებისთვის იმის შესახებ, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად,

სავალდებულოა, თვითონ აუდიტორის დასკვნაში იყოს მითითებული, სად შეიძლება ამგვარი ინფორმაციის მიღება.

დანართში შეტანა (იხ. პუნქტები 41(ბ) და 50(ლ))

გ55. 41-ე პუნქტი აუდიტორს უფლებას აძლევს, რომ 39-40 პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაცია, ანუ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერა შეიტანოს აუდიტორის დასკვნის თანმხლებ დანართში, იმ პირობით, თუ თავად აუდიტორის დასკვნის ძირითად ტექსტში მითითებული იქნება დანართის ადგილმდებარეობა. შემდეგი ტექსტი იმის ნიმუშია, როგორ უნდა მიეთითოს აუდიტორის დასკვნაში დანართის ადგილმდებარეობა:

> **აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე**
>
> ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.
>
> ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ამ აუდიტორის დასკვნის X დანართში. ზემოაღნიშნული აღწერა, რომელიც მოცემულია [*მიუთითეთ გვერდის ნომერი ან რამენაირად ზუსტად მიანიშნეთ აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერის ადგილი*], ჩვენ მიერ წარმოდგენილი აუდიტორის დასკვნის ნაწილია.

სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება (იხ. 41(გ) და 42-ე პუნქტები)

გ56. 41-ე პუნქტში ახსნილია, რომ აუდიტორს უფლება აქვს აუდიტორის დასკვნაში მიუთითოს სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდი, სადაც

მოცემულია აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერა, მაგრამ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები აუდიტორს აშკარად აძლევს ამის გაკეთების უფლებას. ვებგვერდის ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნაში ჩართულია ვებგვერდის მისამართის მინიშნებით, სადაც შესაძლებელია ამგვარი ინფორმაციის ნახვა, შეიძლება უფრო ვრცლად იყოს აღწერილი აუდიტორის სამუშაო, ან ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი, მაგრამ ის აუცილებლად შესაბამისობაში უნდა იყოს წინამდებარე ასს-ის 39-40 პუნქტებით მოთხოვნილ აღწერილობასთან. ეს იმას ნიშნავს, რომ შესაძლებელია ვებგვერდზე აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერისთვის გამოყენებული ტექსტი უფრო დეტალური იყოს, ან ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებულ სხვა საკითხებსაც მოიცავდეს, მაგრამ იმ პირობით, თუ ის მოიცავს 39-40 პუნქტებით მოთხოვნილ საკითხებს და არ ეწინააღმდეგება მას.

გ57. ზემოაღნიშნული სათანადო ორგანო შეიძლება იყოს აუდიტის ეროვნული სტანდარტების დამდგენი, მარეგულირებელი ან აუდიტის საზედამხედველო ორგანო. ამგვარ ორგანიზაციებს ნამდვილად აქვთ იმის შესაძლებლობა, რომ უზრუნველყონ სტანდარტული ინფორმაციის სიზუსტე, სისრულე და მუდმივად ხელმისაწვდომობა. მიზანშეწონილი არ იქნებოდა, აუდიტორს რომ ჰქონდეს ამგვარი ვებგვერდი. შემდეგი ტექსტი წარმოადგენს იმის ნიმუშს, როგორ უნდა მიეთითოს აუდიტორის დასკვნაში ვებგვერდი.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე ჩვენი პასუხისმგებლობების დეტალური აღწერა მოცემულია [*ორგანიზაციის*] ვებვერდზე [*ვებვერდის მისამართი*]. ზემოაღნიშნული აღწერა ჩვენ მიერ წარმოდგენილი აუდიტორის დასკვნის ნაწილია.

სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები (იხ. 43-45-ე პუნქტები)

გ58. ზოგიერთ იურისდიქციაში, აუდიტორს, ასს-ების მიხედვით განსაზღვრული აუდიტორის პასუხისმგებლობების გარდა, დამატებით შეიძლება ევალებოდეს სხვა საკითხების გათვალისწინებაც აუდიტორის დასკვნაში. მაგალითად, აუდიტორს შეიძლება სთხოვონ გარკვეული საკითხების გათვალისწინება აუდიტორის დასკვნაში, თუ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის პროცესში აღნიშნული საკითხები აუდიტორის ყურადღებას მიიქცევს. მეორე მხრივ, აუდიტორს შეიძლება სთხოვონ დამატებით სპეციფიკური პროცედურების ჩატარება და დასკვნის მომზადება, ან მოსაზრების გამოხატვა კონკრეტულ საკითხებზე, როგორიცაა, მაგალითად საბუღალტრო წიგნებისა და ბუღალტრული ჩანაწერების, ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის, ან სხვა ინფომაციის ადეკვატურობა. ზოგიერთი იურისდიქციის აუდიტის სტანდარტებში ხშირად მოცემულია მითითებები ამ იურისდიქციაში დადგენილი, აუდიტორის სპეციფიკური დამატებითი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების შესახებ.

გ59. აუდიტორს ზოგჯერ შეიძლება კანონმდებლობით მოეთხოვებოდეს ან უფლება ჰქონდეს, რომ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში წარმოადგინოს ინფორმაცია ზემოაღნიშნული სხვა პასუხისმგებლობების შესახებ. სხვა შემთხვევებში კი აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს, ან უფლება ჰქონდეს მათ შესახებ ცალკე ანგარიშში (დასკვნაში) ინფორმირება.

გ60. წინამდებარე ასს-ის 43-45-ე პუნქტები ზემოაღნიშნული სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებისა და ასს-ებით განსაზღვრული აუდიტორის პასუხისმგებლობების გაერთიანების უფლებას აუდიტორს მხოლოდ იმ შემთხვევაში აძლევს, როდესაც ისინი ერთსა და იმავე საკითხებს მოიცავს და აუდიტორის დასკვნაში გამოყენებული ტექსტის მიხედვით, აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებელობები ნათლად იქნება გამიჯნული ასს-ებით განსაზღვრული აუდიტორის პასუხისმგებლობებისგან. ამის მისაღწევად შეიძლება აუცილებელი გახდეს აუდიტორის დასკვნაში სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების წყაროს მითითება და იმის აღნიშვნა, რომ ამგვარ პასუხისმგებლობებს არ ითვალისწინებს ასს-ები. სხვა შემ-

თხვევაში, აუცილებელია, აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები აღწერილი იყოს აუდიტორის დასკვნის ცალკე განყოფილებაში, რომლის ქვესათაური იქნება - `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე~ ან რაიმე სხვა, რაც მიზანშეწონილი იქნება ამ განყოფილების შინაარსის მიხედვით. ასეთ შემთხვევებში, 44-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ასს-ებით განსაზღვრული აუდიტორის პასუხისმგებლობები აღწეროს აუდიტორის დასკვნის ცალკე განყოფილებაში, რომლის ქვესათაური იქნება `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~.

გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი (იხ. 46-ე პუნქტი)

გ61. ხმსს 1-ის[35] მიხედვით ფირმის მიზანია, უზრუნველყოს ხარისხის მართვის ისეთი სისტემის შექმნა, დანერგვა და ფუნქციონირება, რომელიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ:

- ფირმა და მისი პერსონალი თავიანთ პასუხისმგებლობებს ასრულებენ პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად და გარიგებებსაც ასრულებენ ამგვარი სტანდარტებისა და მოთხოვნების დაცვით; და
- ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული გარიგების დასკვნები (ანგარიშები) კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

ხმსს 1-ის მიზნის მიუხედავად, აუდიტორის დასკვნაში გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება იმისთვისაა გამიზნული, რომ უფრო მეტი გამჭვირვალობა იქნეს უზრუნველყოფილი საფონდო ბირჟაზე კონტირებული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტის შედეგად გაცემული აუდიტორის დასკვნის მომხმარებლებისთვის.

გ62. კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით აუდიტორის დასკვნაში გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება შეიძლება მოითხოვებოდეს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ჩატარებული აუდიტი არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი. ამასთან, კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს ან შესაძლოა აუდიტორმა

35. ხმსს 1 - `*ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს*~, მე-14 პუნქტი.

თვითონ გადაწყვიტოს, აუდიტორის დასკვნაში გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის გარდა, სხვა ინფორმაციის მითითებაც, გარიგების პარტნიორის უფრო სრულყოფილი იდენტიფიკაციის მიზნით, მაგალითად მიუთითოს გარიგების პარტნიორის პროფესიული ლიცენზიის ნომერი, რომელიც მიღებული აქვს იმ იურისდიქციაში, სადაც საქმიანობას ეწევა.

გ63. იშვიათ შემთხვევებში, აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს, ან საკუთარი გამოცდილებით დაადგინოს ინფორმაცია, რომელიც მიანიშნებს პარტნიორის პირადი უსაფრთხოების მიმართ მოსალოდნელი საფრთხის ალბათობაზე, რის შედეგადაც შეიძლება ფიზიკური ზიანი მიადგეს გარიგების პარტნიორს, აუდიტის გარიგების გუნდის სხვა წევრებს ან მათთან ახლო ურთიერთობაში მყოფ ფიზიკურ პირებს, თუ პარტნიორის ვინაობა საჯაროდ გახდება ცნობილი. თუმცა, ამგვარი საფრთხე არ გულისხმობს, მაგალითად იურიდიული პასუხისმგებლობის საფრთხეს, ან სამართლებრივი, მარეგულირებელი თუ პროფესიული სანქციების დაკისრების საფრთხეს. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად იმ გარემოებების განხილვამ, რომლებმაც შეიძლება ზემოაღნიშნული ფიზიკური ზიანის მიყენება გამოიწვიოს, შეიძლება დამატებითი ინფორმაციით უზრუნველყოს ისინი გარიგების პარტნიორის პირადი უსაფრთხოების მიმართ შექმნილი მნიშვნელოვანი საფრთხის ალბათობის, ან სერიოზულობის შესახებ. კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები შეიძლება დამატებით სხვა მოთხოვნებსაც ითვალისწინებდეს, რომლებიც შესაფერისი იქნება იმის დასადგენად, შესაძლებელია თუ არა, რომ აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში არ მიუთითოს გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი.

აუდიტორის ხელმოწერა (იხ. 47-ე პუნქტი)

გ64. აუდიტორი დასკვნას ხელს აწერს ან აუდიტორული ფირმის სახელით, ან პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიზანშეწონილია კონკრეტულ იურისდიქციაში. ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორს აუდიტორის ხელმოწერის გარდა შეიძლება მოეთხოვებოდეს აუდიტორის დასკვნაში ბუღალტრის პროფესიული კვალიფიკაციის მითითება, ან იმის აღნიშვნა, რომ აუდიტორი ან ფირმა, საჭიროებისამებრ, აღიარებულია ამ იურისდიქციის სათანადო სალიცენზიო ორგანოს მიერ.

გ65. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება კანონმდებლობა აუდიტორს ელექტრონული ხელმოწერის გამოყენების უფლებას აძლევდეს აუდიტორის დასკვნაში.

აუდიტორის დასკვნის თარიღი (იხ. 49-ე პუნქტი)

გ66. აუდიტორის დასკვნის თარიღი ამცნობს აუდიტორის დასკვნის მომხმარებელს, რომ აუდიტორმა გაითვალისწინა იმ მოვლენების და ოპერაციების გავლენა, რომლებიც მისთვის ცნობილი გახდა ან მოხდა აღნიშნულ თარიღამდე. აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდგომ მოვლენებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებით აუდიტორის პასუხისმგებლობა განხილულია ასს 560-ში.[36]

გ67. ვინაიდან აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებას ეხება, ხოლო ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობა ხელმძღვანელობას აკისრია, აუდიტორი ვერ დაასკვნის, რომ შეკრიბა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, სანამ არ მოიპოვებს მტკიცებულებებს იმაზე, რომ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები და ხელმძღვანელობას აღიარებული აქვს მათზე პასუხისმგებლობა.

გ68. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობა განსაზღვრავს იმ პირებს ან ორგანოებს (მაგალითად, დირექტორები), რომელთაც ევალებათ გადაწყვეტილების მიღება იმის თაობაზე, რომ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები, ასევე კანონმდებლობა ადგენს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების აუცილებელ პროცედურას. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი მტკიცებულებებს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების შესახებ მანამ მოიპოვებს, სანამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას დაათარიღებს. თუმცა, სხვა იურისდიქციებში ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების პროცედურები კანონმდებლობით არ არის დადგენილი. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი ითვალისწინებს იმ პროცედურებს, რომლებსაც სუბიექტი იცავს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და შედგენისას თავისი მართვის სტრუქტურების ფარგლებში, რათა დაადგინოს ის პირები ან ორგანო, რომელსაც აქვს გადაწყვეტილების მიღების უფლებამოსილება იმის შესახებ, რომ მომზადებულია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება, მათ შორის, შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები. ზოგჯერ კანონმდებლობით განისაზღვრება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცედურებში ის მომენტი/პერიოდი, როდესაც ივარაუდება აუდიტის დასრულება.

36. ასს 560 - `*შემდგომი მოვლენები,*~ მე-10-17 პუნქტები.

გ69. ზოგიერთ იურისდიქციაში ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების საბოლოოდ დამტკიცება აქციონერთა მიერ. ამგვარ იურისდიქციებში, იმისთვის, რომ აუდიტორმა დაასკვნას, შეკრიბა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, აუცილებელი არ არის აქციონერთა მხრიდან ფინანსური ანგარიშგების საბოლოო დამტკიცება. ასს-ების მიზნებისათვის ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღად მიიჩნევა შემდეგ ორ თარიღს შორის წინა თარიღი: როდესაც აღიარებული უფლებამოსილი ორგანო ან პირები დაადგენენ, რომ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები და როდესაც აღიარებული უფლებამოსილი ორგანო ან პირები დაადასტურებენ, რომ მათზე აიღეს პასუხისმგებლობა.

კანონმდებლობით დადგენილი აუდიტორის დასკვნა (იხ. 50-ე პუნქტი)

გ70. ასს 200-ში ახსნილია, რომ აუდიტორს, ასს-ების მოთხოვნების გარდა, შეიძლება დამატებით მოეთხოვებოდეს საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვა.[37] როდესაც საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებსა და ასს-ების მოთხოვნებს შორის განსხვავებები მხოლოდ აუდიტორის დასკვნის ფორმატსა და გამოყენებულ ფრაზებთან არის დაკავშირებული, აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს 50(ა)-(პ) პუნქტში ჩამოთვლილ მინიმალურ ელემენტებს, რათა შესაძლებელი იყოს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მითითება. ასეთ შემთხვევაში, აუცილებელი არ არის 21-49-ე პუნქტებით გათვალისწინებული იმ მოთხოვნების გამოყენება, რომლებსაც არ მოიცავს 50(ა)-(პ) პუნქტი, მათ შორის, მაგალითად, `მოსაზრება~ და `მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილების რიგითობა.

გ71. როდესაც კონკრეტული იურისდიქციის სპეციფიკური მოთხოვნები არ ეწინააღმდეგება ასს-ებს, წინამდებარე ასს-ის 21-49-ე პუნქტებით მოთხოვნილი ფორმატისა და ფრაზების გამოყენება აუდიტორის დასკვნის მომხმარებლებს უადვილებს იმის გაგებას, რომ აუდიტორის დასკვნა მომზადებულია ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის შედეგად.

ასს 701-ით მოთხოვნილი ინფორმაცია (იხ. პუნქტი 50(თ))

გ72. აუდიტორს კანონმდებლობით შეიძლება მოითხოვებოდეს დამატებითი ინფორმაციის მიწოდება ჩატარებული აუდიტის შესახებ,

37. ასს 200, პუნქტი გ60.

მაგალითად ასს 701-ის მიზნების შესაბამისი ინფორმაციის, ან შესაძლებელია კანონმდებლობა ადგენდეს ასეთ საკითხებზე ინფორმირების ხასიათსა და მოცულობას.

გ73. ასს-ები არ ცვლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მარეგულირებელ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს. თუ მიზანშეწონილია ასს 701-ის გამოყენება, აუდიტორის დასკვნაში მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა მიეთითოს ასს-ები, თუ ზემოაღნიშნული კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის გამოყენებისას, წინამდებარე ასს-ის 50(თ) პუნქტით მოთხოვნილი ნაწილი წინააღმდეგობაში არ მოდის ასს 701-ის საანგარიშგებო მოთხოვნებთან. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ასს 701-ის მოთხოვნების ზოგერთი ასპექტის ადაპტირება, რომლებიც ეხება აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებას. მაგალითად:

- ქვესათაურის `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ შეცვლა, თუ კანონმდებლობით სხვა ქვესათაურია დადგენილი;
- იმის ახსნა, რატომ ხდება აუდიტორის დასკვნაში კანონმდებლობით მოთხოვნილი ინფორმაციის მიწოდება, რისთვისაც, მაგალითად აუდიტორი მიუთითებს შესაბამის კანონსა თუ სხვა ნორმატიულ აქტს და აღწერს, როგორ არის დაკავშირებული ეს ინფორმაცია აუდიტის ძირითად საკითხებთან;
- თუ კანონმდებლობით არის დადგენილი აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერილობის ხასიათი და მოცულობა, აუდიტორი დაამატებს დადგენილ ინფორმაციას, რათა, საბოლოო ჯამში, აუდიტის თითოეული ძირითადი საკითხის აღწერა შეესაბამებოდეს ასს 701-ის მე-13 პუნქტის მოთხოვნას.

გ74. ასს 210-ში განხილულია გარემოებები, როდესაც შესაბამისი იურისდიქციის კანონმდებლობა აუდიტორის დასკვნისთვის ისეთ ფორმატს ან ფრაზებს ადგენს, რომლებიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ასს-ების მოთხოვნებისგან და მოიცავს აუდიტორის მოსაზრებასაც. ასეთ შემთხვევაში, ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეაფასოს:

ა) არასწორად ხომ არ გაიგებენ მომხმარებლები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ მიღებულ რწმუნებას; და, თუ ასეა

ბ) აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ახსნით შემცირდება თუ არა ამგვარი არასწორი გაგების შესაძლებლობა.

თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ახსნით ვერ შემცირდება ამგვარი არასწორი გაგების შესაძლებლობა, ასს 210-ის თანახმად, აუდიტორი არ უნდა დაეთანხმოს მოცემული

აუდიტის ჩატარებას, თუ კანონმდებლობით არ მოითხოვება ამის გაკეთება. ასს 210-ის შესაბამისად, ამგვარი კანონმდებლობის შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი არ შეესაბამება ასს-ებს. შესაბამისად, აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში არანაირ მინიშნებას არ აკეთებს იმის თაობაზე, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.[38]

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ75. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორებს შეიძლება გააჩნდეთ კანონმდებლობის შესაბამისი შესაძლებლობა, გარკვეული საკითხების საჯაროდ ინფორმირების შესახებ: ან აუდიტორის დასკვნაში, ან ცალკე ანგარიშში, რაც შეიძლება მოიცავდეს ასს 701-ის მიზნების შესაბამის ინფორმაციასაც. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ასს 701-ის მოთხოვნების ზოგიერთი ასპექტის ადაპტირება, რომლებიც ეხება აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებას, ან აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ანგარიშის მითითება, სადაც აღწერილია მოცემული საკითხი.

აუდიტორის დასკვნა აუდიტისთვის, რომელიც ჩატარდა როგორც კონკრეტული იურისდიქციის აუდიტის სტანდარტებით, ასევე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით (იხ. 51-ე პუნქტი)

გ76. აუდიტორს შეუძლია აუდიტორის დასკვნაში მიუთითოს, რომ აუდიტი ჩატარდა როგორც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, ასევე აუდიტის ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად, მაგრამ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის ეროვნული სტანდარტების მოთხოვნების დაცვასთან ერთად აუდიტორი მოცემული აუდიტისთვის შესაფერის ყველა ასს-ის მოთხოვნებსაც იცავს.[39]

გ77. მიზანშეწონილი არ არის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებსა და აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებზე ერთდროულად მითითება, როდესაც ასს-ების მოთხოვნები და აუდიტის ეროვნული სტანდარტების მოთხოვნები იმდენად ეწინააღმდეგება ერთმანეთს, რომ შეიძლება გამოიწვიოს აუდიტორის მიერ განსხვავებული მოსაზრების ჩამოყალიბება, ან მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის ან სხვა გარემოებათა აბზაცის არგათვალისწინება აუდიტორის დასკვნაში, რაც მოცემულ კონკრეტულ გარემოებებში მოითხოვება ასს-ებით. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის დასკვნაში მიეთითება მხოლოდ აუდიტის ის სტანდარტები (აუდიტის საერთა-

38. ასს 210, 21-ე პუნქტი.

39. ასს 200, პუნქტი გ61.

შორისო სტანდარტები ან აუდიტის ეროვნული სტანდარ-ტები), რომელთა შესაბამისადაც მომზადდა აუდიტორის დასკვნა.

ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი დამატებითი ინფორმაცია (იხ. 53-54-ე პუნქტები)

გ78. ზოგ შემთხვევაში, სუბიექტს შეიძლება კანონმდებლობით ან სტანდარტებით მოეთხოვებოდეს, ან შეიძლება ნებაყოფლობით თვითონ ირჩევდეს ისეთი დამატებითი ინფორმაციის წარდგენას ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად, რაც არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით. მაგალითად, დამატებითი ინფორმაცია შეიძლება წარდგენილი იყოს იმ მიზნით, რომ მომხმარებლისთვის უფრო გასაგები გახდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის გამოყენებული საფუძვლების მოთხოვნები, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული მუხლების უფრო დეტალური ახსნის მიზნით. როგორც წესი, ამგვარი ინფორმაციის წარდგენა ხდება დამატებითი დანართების, ან დამატებითი შენიშვნების სახით.

გ79. წინამდებარე ასს-ის 53-ე პუნქტში განმარტებულია, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოიცავს ისეთ დამატებით ინფორმაციას, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილია, მისი ხასიათის, ან წარდგენის ფორმის გამო. ამის დადგენა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. მაგალითად:

- როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებში მოცემულია იმის ახსნა, რა დონეზე შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლებს ან შეჯერებულია მუხლები, აუდიტორს შეუძლია ეს ინფორმაცია მიიჩნიოს დამატებით ინფორმაციად, რომლის ნათლად გამორჩევა ფინანსური ანგარიშგებისგან შეუძლებელია. გარდა ამისა, აუდიტორის მოსაზრებამ უნდა მოიცვას ისეთი განმარტებითი შენიშვნები ან დამატებითი დანართები, რომელზეც მინიშნებაა გაკეთებული ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- როდესაც ფინანსური ანგარიშგების დანართში ცალკე ცხრილის სახით წარმოდგენილია დამატებითი მოგება/ზარალის ანგარიში, რომელშიც ნაჩვენებია დანახარჯების სპეციფიკური მუხლები, აუდიტორს შეუძლია ეს მიიჩნიოს დამატებით ინფორმაციად, რომლის ნათლად გამორჩევა ფინანსური ანგარიშგებისგან შეუძლებელია.

გ80. აუდიტორის დასკვნაში სპეციალურ მითითებას არ საჭიროებს დამატებითი ინფორმაცია, რომელსაც მოიცავს აუდიტორის მოსაზრება, თუ საკმარისია შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების მითი-

თება ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ანგარიშგებების აღწერის დროს აუდიტორის დასკვნაში.

გ81. კანონმდებლობით შეიძლება არ მოითხოვებოდეს დამატებითი ინფორმაციის აუდიტის ჩატარება, ამიტომ ხელმძღვანელობამ შეიძლება გადაწყვიტოს, აუდიტორს სთხოვოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში არ ჩართოს დამატებითი ინფორმაცია.

გ82. აუდიტორის მიერ იმის შეფასება, არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა ხომ არ შექმნის ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ მასზე ვრცელდება აუდიტორის მოსაზრება, მოიცავს მაგალითად, იმის დადგენას, ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით სად არის წარდგენილი ეს ინფორმაცია და სხვა აუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია და აშკარად არის თუ არა მითითებული, რომ ეს ინფორმაცია `არ არის აუდიტირებული~.

გ83. ხელმძღვანელობას შეუძლია სხვაგვარად წარადგინოს არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია, თუ ისეთი შთაბეჭდილება რჩება, რომ მას მოიცავს აუდიტორის მოსაზრება, მაგალითად შემდეგნაირად:

- ფინანსურ ანგარიშგებაში არააუდიტირებულ დამატებით დანართებზე ან არააუდიტირებულ შენიშვნებზე მინიშნებების მოცილება ისე, რომ საკმარისად ცხადი იყოს აუდიტირებულ და არააუდიტირებულ ინფორმაციას შორის განსხვავება;
- ფინანსური ანგარიშგებიდან არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაციის ამოღება ან, თუ ეს არ არის შესაძლებელი მოცემულ პირობებში, სულ მცირე, არააუდიტირებული შენიშვნების ერთად განთავსება ფინანსური ანგარიშგების ბოლოს, მოთხოვნილი შენიშვნების შემდეგ და გარკვევით მინიშნება, რომ ეს ინფორმაცია აუდიტირებული არ არის. შესაძლებელია, რომ არააუდიტირებული შენიშვნები, რომლებიც წარმოდგენილია აუდიტირებულ შენიშვნებთან ერთად, არასწორად მიჩნეულ იქნეს აუდიტირებულად.

გ84. ის ფაქტი, რომ დამატებითი ინფორმაციის აუდიტი ჩატარებული არ არის, აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმ პასუხისმგებლობისაგან, რომელიც აღწერილია ასს 720-ში (გადასინჯული).[40]

40. ასს 720 (გადასინჯული) - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით.*~

დანართი

(იხ. პუნქტი გ19)

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად (როდესაც აუდიტორის დასკვნაში მითითებულია სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდზე განთავსებული მასალა).
- მე-4 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია საერთო დანიშნულების შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით.

<u>1-ლი ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.</u>

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. `სუფთა~) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნებია ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი)* და ასევე მოცემულ იურისდიქციაში ამ აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები და აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში ორივე მათგანს მიუთითებს;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;

- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[1]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“* - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან ბუღალტერთა ეთიკის

1. ქვესათაური - `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი)* და იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით და ბესსს-ის კოდექსით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე ცალკე მოსაზრებას არ გამოვთქვამთ.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[2]

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად[3], ასევე შიდა კონტროლზე,

2. ამ ასს-ში ყველგან, საილუსტრაციო აუდტორის დასკვნის ნიმუშებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების `ხელმძღვანელობა~ და `მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები~ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

3. თუ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, მაშინ ეს წინადადება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდებოდა: `ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინან-

რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობას ევალება, შეაფასოს ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნარი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან და ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს კომპანიის ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ არა აქვს სხვა რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

წინამდებარე ასს-ის 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

სური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ... ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე ... .~

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტის პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას.
- ჩვენ შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე.[4]
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული საღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული საღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას.
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება.

4. ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო.

- ვაფასებთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებს და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

ამასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გადავცემთ დოკუმენტს, სადაც ვადასტურებთ, რომ დავიცავით დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნები და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ვაცნობეთ ყველა ურთიერთობისა და სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, შეიძლება მიჩნეულიყო, რომ დაკავშირებულია ჩვენს დამოუკიდებლობასთან, ასევე საფრთხეების აღმოსაფხვრელად გატარებული ზომების ან გამოყენებული შესაბამისი დამცავი ზომების შესახებ, ასეთის არსებობის შემთხვევაში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხებიდან განვსაზღვრავთ იმ საკითხებს, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში და, მაშასადამე, მიიჩნევა აუდიტის ძირითად საკითხებად. ამ საკითხებს აღვწერთ ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში, თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება საჯაროდ მოცემული საკითხის ინფორმირება ან, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, თვითონ არ გადავწყვეტთ, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მოხდეს ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირება, რადგან, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები გადააჭარბებს მისი ინფორმირებით მოსალოდნელ სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ განყოფილების ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება, იმისდა მიხედვით, რა ტიპის იქნება კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით დადგენილი, აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები. საკითხები, რომლებსაც არეგულირებს კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები (ე.წ. `სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები~) აღწერილი უნდა იყოს ამ განყოფილებაში, თუკი სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებიც იმავე საკითხებს არ მოიცავს, რომლებსაც ითვალისწინებს ასს-ებით დადგენილი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები და წარმოდგენილი იქნება `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ განყოფილებაში. შესაძლებელია გაერთიანდეს სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები, რომლებიც იმავე საკითხებს მოიცავს, რაც ასს-ებით მოითხოვება (ე.ი. აისახოს - `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ - განყოფილებაში შესაბამისი ქვესათაურების ქვეშ), იმ პირობით, თუ აუდიტორის დასკვნის ტექსტში სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები აშკარად იქნება გამიჯნული იმ ინფორმაციისგან, რომელიც ასს-ებით მოითხოვება იმ შემთხვევაში, როდესაც მათ შორის განსხვავებები არსებობს.

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

მე-2 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი ჯგუფის აუდიტია (ე.ი. ასს 600 გამოიყენება);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. `სუფთა~) მოსაზრება;
- ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსი (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსის კოდექსი)* მოიცავს ყველა სათანადო ეთიკურ მოთხოვნას, რომელიც ამ აუდიტის შესაფერისია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;

- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[5]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ჯგუფისგან ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი*

5. ქვესათაური - `დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი) შესაბამისად. გარდა ამისა, შევასრულეთ ბესსს-ის კოდექსით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე ცალკე მოსაზრებას არ გამოვთქვამთ.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე[6]

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად[7], ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

6. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

7. თუ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, მაშინ ეს წინადადება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდებოდა: `ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ... ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე ... .~

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობას ევალება, შეაფასოს ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნარი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან და ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს ABC ჯგუფის ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ არა აქვს სხვა რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

წინამდებარე ასს-ის 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული, ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტის პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომ-

ლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას.

- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC ჯგუფის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე.[8]
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას.
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC ჯგუფის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC ჯგუფი უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო.
- ვაფასებთ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, განმარტებით შენიშვნებს და ასევე, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების

8. ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.

- მოვიპოვებთ საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს ABC ჯგუფში შემავალი საწარმოებისა და სხვა ერთეულების ფინანსური ინფორმაციის შესახებ, რათა მოსაზრება გამოვთქვათ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ჩვენ ვართ პასუხისმგებლები ჯგუფის აუდიტის მსვლელობის ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და აუდიტის ჩატარებაზე. მხოლოდ ჩვენ ვართ პასუხისმგებელი ჩვენს აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

ამასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გადავცემთ დოკუმენტს, სადაც ვადასტურებთ, რომ დავიცავით დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნები და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ვაცნობეთ ყველა ურთიერთობისა და სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, შეიძლება მიჩნეულიყო, რომ დაკავშირებულია ჩვენს დამოუკიდებლობასთან, ასევე საფრთხეების აღმოსაფხვრელად გატარებული ზომების ან გამოყენებული შესაბამისი დამცავი ზომების შესახებ, ასეთის არსებობის შემთხვევაში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხებიდან განვსაზღვრავთ იმ საკითხებს, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში და, მაშასადამე, მიიჩნევა აუდიტის ძირითად საკითხებად. ამ საკითხებს აღვწერთ ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში, თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება საჯაროდ მოცემული საკითხის ინფორმირება ან, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, თვითონ არ გადავწყვეტთ, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მოხდეს ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირება, რადგან, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები გადააჭარბებს მისი ინფორმირებით მოსალოდნელ სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ განყოფილების ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება იმისდა მიხედვით, რა ტიპის იქნება კანონმდებლობით

ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით დადგენილი, აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები. საკითხები, რომლებსაც არეგულირებს კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები (ე.წ. `სხვა საანგარიშგებო პასხისმგებლობები~) აღწერილი უნდა იყოს ამ განყოფილებაში, თუკი სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებიც იმავე საკითხებს არ მოიცავს, რომლებსაც ითვალისწინებს ასს-ებით დადგენილი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები და წარმოდგენილი იქნება - `დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ - განყოფილებაში. შესაძლებელია გაერთიანდეს სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები, რომლებიც იმავე საკითხებს მოიცავს, რაც ასს-ებით მოითხოვება, (ე.ი. აისახოს - `დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ - განყოფილებაში შესაბამისი ქვესათაურების ქვეშ), იმ პირობით, თუ აუდიტორის დასკვნის ტექსტში სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები აშკარად იქნება გამიჯნული იმ ინფორმაციისგან, რომელიც ასს-ებით მოითხოვება იმ შემთხვევაში, როდესაც მათ შორის განსხვავებები არსებობს.

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

მე-3 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. `სუფთა~) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნებია მოცემულ იურისდიქციაში ამ აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ მიუღია გადაწყვეტილება აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირების შესახებ ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;

- **აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები;**
- **აუდიტორი ირჩევს სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითებას, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*` - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[9]

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად[10], ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობას ევალება, შეაფასოს ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნარი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან და ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს კომპანიის ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ არა აქვს სხვა რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული

9. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

10. თუ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, მაშინ ეს წინადადება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდებოდა: `ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ... ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე ... .~

რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის სხვა პასუხისმგებლობების აღწერა მოცემულია [*ორგანიზაციის*] ვებგვერდზე, შემდეგ მისამართზე: [*ვებგვერდის გმული*]. ზემოაღნიშნული აღწერა ჩვენ მიერ წარმოდგენილი აუდიტორის დასკვნის ნაწილია.

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

მე-4 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია საერთო დანიშნულების შესაბამისობის საფუძვლების შესაბამისად.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც კანონმდებლობით მოითხოვება. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების (XYZ კანონი) შესაბამისად (ანუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, რომელსაც მოიცავს კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი და განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებელთა ფართო სპექტრის საერთო მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად, მაგრამ არ არის ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. `სუფთა~) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნებია მოცემულ იურისდიქციაში ამ აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ მიუღია გადაწყვეტილება აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირების შესახებ ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;

- **პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;**
- **აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მომზადებულია X იურისდიქციის XYZ კანონის შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *`აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე`* - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.*]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[11]

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე X იურისდიქციის XYZ კანონის შესაბამისად[12], ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობას ევალება, შეაფასოს ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნარი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან და ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს კომპანიის ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ არა აქვს სხვა რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

---

11. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

12. თუ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, მაშინ ეს წინადადება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდებოდა: `ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ... ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე ... .~

წინამდებარე ასს-ის 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტის პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას.
- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე.[13]
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას.
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირება-

13. ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

დობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვეევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 701

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 701-ის მოქმედების სფერო 1-5

ძალაში შესვლის თარიღი 6

მიზნები 7

განმარტებები 8

მოთხოვნები

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა 9-10

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება 11-16

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 17

დოკუმენტაცია 18

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო გ1-გ8

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა გ9-გ30

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება..... გ31-გ59

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ60-გ63

დოკუმენტაცია გ64

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 701 - `*აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*~ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~ - ერთად.

შესავალი

ასს 701-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებაზე აუდიტორის დასკვნაში; არეგულირებს, როგორ უნდა განსაჯოს აუდიტორმა, რა საკითხების შესახებ უნდა მიეწოდოს ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნაში და რა ფორმითა და შინაარსით მოხდეს ინფორმირება.

2. აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირების მიზანია ამაღლდეს აუდიტორის დასკვნის საკომუნიკაციო ღირებულება ჩატარებული აუდიტის შესახებ უფრო მეტი გამჭვირვალობის უზრუნველყოფით. აუდიტორის დასკვნის მეშვეობით აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ფინანსური ანგარიშგების გამიზნულ მომხმარებლებს (`გამიზნული მომხმარებლები~) უზრუნველყოფს დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც მათ ეხმარება ისეთი საკითხების შესახებ წარმოდგენის შექმნაში, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. გარდა ამისა, ეს ინფორმაცია გამიზნულ მომხმარებლებს შეიძლება დაეხმაროს სუბიექტისა და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების იმ ნაწილების შესახებ წარმოდგენის შექმნაშიც, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება. (იხ. პუნქტები გ1-გ4)

3. აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებამ გამიზნული მომხმარებლები ასევე შეიძლება უზრუნველყოს გარკვეული ბაზისით ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან შემდგომი ურთიერთქმედებისთვის, სუბიექტთან, აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩატარებულ აუდიტთან დაკავშირებული გარკვეული საკითხების თაობაზე.

4. აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირება ხდება მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მიერ ჩამოყალიბებული მოსაზრების კონტექსტში. აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირება ვერ შეცვლის:
   ა) იმ ინფორმაციას, რომლის გამჟღავნებაც ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ხელმძღვანელობას მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო სა-

ფუძვლებით, ან აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად;

ბ) აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას ასს 705-ის (გადასინჯული)[1] შესაბამისად, როდესაც ამის გაკეთება აუცილებელია კონკრეტული აუდიტისთვის დამახასიათებელ გარემოებებში;

გ) აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაციის მიწოდებას ასს 570-ის (გადასინჯული)[2] შესაბამისად, როდესაც არსებითი განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული გარკვეულ მოვლენებთან ან პირობებთან, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ; ან

დ) აუდიტორის მოსაზრებას ცალკეულ საკითხებზე. (იხ. პუნქტები გ5-გ8)

5. წინამდებარე ასს გამოიყენება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში, ასევე სხვა გარემოებებში, როდესაც აუდიტორი თვითონ გადაწყვეტს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას. ეს ასს გამოიყენება მაშინაც, როდესაც აუდიტორს კანონმდებლობა ავალდებულებს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებას.[3] თუმცა, ასს 705 (გადასინჯული) აუდიტორს უკრძალავს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, თუ ამის გაკეთებას კანონმდებლობა არ ავალდებულებს.[4]

ძალაში შესვლის თარიღი

6. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წ. 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ.

მიზნები

7. აუდიტორის მიზანია, განსაზღვროს აუდიტის ძირითადი საკითხები და, ჩამოაყალიბებს რა მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესა-

1. ასს 705 (გადასინჯული) _ `*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*`.

2. ასს 570 (გადასინჯული), 22-ე და23-ე პუნქტები.

3. ასს 700 (გადასინჯული) - `*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*`, 30-ე და 31-ე პუნქტები.

4. ასს 705 (გადასინჯული), 29-ე პუნქტი.

ხებ, ამ საკითხების ინფორმირება მოახდინოს აუდიტორის დასკვნაში მათი აღწერით.

განმარტება

8. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   აუდიტის ძირითადი საკითხები - საკითხები, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. აუდიტის ძირითადი საკითხების შერჩევა ხდება იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

მოთხოვნები

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა

9. იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს საკითხები, რომლებსაც აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა. ამ მიზნით, აუდიტორმა უნდა განიხილოს: (იხ. პუნქტები გ9-გ18)

   ა) ფინანსური ანგარიშგების ის ნაწილები, სადაც მაღალი იყო არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, ან გამოვლინდა მნიშვნელოვანი რისკები ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[5] შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ19-გ22)

   ბ) აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ნაწილებთან დაკავშირებით, რომლებიც საჭიროებს ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან სუბიექტურ განსჯას და გადაწყვეტილების მიღებას, მათ შორის ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, რომელთანაც მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული; (იხ. პუნქტები გ23-გ24)

   გ) პერიოდის განმავლობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი მოვლენებისა და განხორციელებული მნიშვნელოვანი ოპერაციების გავლენა აუდიტზე. (იხ. პუნქტები გ25-გ26)

10. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, მე-9 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული საკითხებიდან რომელი საკითხები იყო ყველაზე მნიშვნელოვანი მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდი-

5. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - *`არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ~*.

ტისთვის და, მაშასადამე, უნდა მიიჩნიოს აუდიტის ძირითად საკითხებად. (იხ. პუნქტები: გ9-გ11, გ27-გ30)

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება

11. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის განცალკევებულ ნაწილში, რომლის სათაური იქნება `აუდიტის ძირითადი საკითხები~, უნდა აღწეროს თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხი, სათანადო ქვესათაურების გამოყენებით, ყველა შემთხვევაში, მე-14 ან მე-15 პუნქტში აღწერილი გარემოებების გარდა. აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის დასაწყისში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ:

    ა) აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო [მიმდინარე პერიოდის] ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში; და

    ბ) ეს საკითხები განხილული იყო ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და მის შესახებ აუდიტორის მიერ ჩამოყალიბებული მოსაზრების კონტექსტში და აუდიტორი არ გამოთქვამს ცალკე მოსაზრებას აღნიშნულ საკითხებზე. (იხ. პუნქტები გ31-გ33)

აუდიტის ძირითადი საკითხები არ არის მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცვლელი

12. აუდიტორის დასკვნის `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილში აუდიტორმა არ უნდა აღწეროს საკითხი, რომლის გამოც აუდიტორს მოეთხოვება მოსაზრების მოდიფიცირება ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ5)

თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა

13. აუდიტორის დასკვნის `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილში თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაში, აუცილებლობის შემთხვევაში, მითითებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნა/შენიშვნები და ასევე: (იხ. პუნქტები გ34-გ41)

    ა) რატომ იყო ეს საკითხი მიჩნეული ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად მოცემულ აუდიტში და, მაშასადამე, აუდიტის ძირითად საკითხადაც; და (იხ. პუნქტები გ42-გ45)

    ბ) როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში. (იხ. პუნქტები გ46-გ51)

გარემოებები, როდესაც აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხის შესახებ ინფორმირება არ ხდება აუდიტორის დასკვნაში

14. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა აღწეროს თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხი, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც: (იხ. პუნქტები გ53-გ56)

ა) კანონმდებლობით იკრძალება საჯაროდ მოცემული საკითხის ინფორმირება;ან (იხ. პუნქტი გ52)

ბ) უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, აუდიტორი თვითონ გადაწყვეტს, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მოხდეს ამა თუ იმ საკითხის შესახებ ინფორმირება, რადგან გონივრულ ფარგლებში, ივარაუდება, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები გადააჭარბებს მისი ინფორმირებით მოსალოდნელ სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება. ეს მოთხოვნა არ გამოიყენება, თუ სუბიექტმა საჯაროდ გამოაქვეყნა ინფორმაცია განსახილველი საკითხის შესახებ.

ურთიერთკავშირი `აუდიტის ძირითადი საკითხების~ ნაწილში აღწერილ საკითხებსა და სხვა ელემენტებს შორის, რომელთა ჩართვაც აუდიტორის დასკვნაში სავალდებულოა

15. საკითხი, რომელიც იწვევს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, ან არსებითი განუსაზღვრელობა, რომელიც დაკავშირებულია ისეთ მოვლენებთან ან პირობებთან, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, თავისი არსით, აუდიტის ძირითადი საკითხებია. თუმცა, ასეთ ვითარებაში, ეს საკითხები არ უნდა იყოს აღწერილი აუდიტორის დასკვნის `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილში და არ გამოიყენება მე-13-14 პუნქტების მოთხოვნები. ამის ნაცვლად, აუდიტორმა:

ა) ამ საკითხ(ებ)ის შესახებ დასკვნაში ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს შესაფერისი ასს(ებ)-ის შესაბამისად; და

ბ) `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილში მიუთითოს პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძვლის ამსახველი აბზაცი, ან დასკვნის ის ნაწილ(ებ)ი, სადაც აღწერილია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა. (იხ. პუნქტები გ6-გ7)

`აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილის ფორმა და შინაარსი სხვა გარემოებებისთვის

16. თუ აუდიტორი სუბიექტის კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების და ჩატარებული აუდიტის შედეგების გათვალისწინებით დაადგენს, რომ არ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის ინფორმირებაც სავალდებულოა, ან მხოლოდ ისეთი საკითხების ინფორმირებაა საჭირო, რომლებიც განხილულია მე-15 პუნქტში, აუდიტორმა ამასთან დაკავშირებით სათანადო განცხადება უნდა

გააკეთოს აუდიტორის დასკვნის იმ ნაწილში, რომლის სათაურია `აუდიტის ძირითადი საკითხები“.(იხ. პუნქტები გ57-გ59)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

17. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს:

ა) იმ საკითხების შესახებ, რომლებიც მიიჩნია აუდიტის ძირითად საკითხებად; ან

ბ) სუბიექტის კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების და აუდიტის შედეგების გათვალისწინებით, საჭიროების შემთხვევაში, აცნობოს, რომ არ არსებობს აუდიტის ისეთი ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებ ინფორმირება აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში. (იხ. პუნქტები გ60-გ63)

დოკუმენტაცია

18. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:[6] (იხ. პუნქტი გ64)

ა) საკითხები, რომლებიც მე-9 პუნქტის შესაბამისად მიჩნეული იყო ისეთ საკითხებად, რომლებსაც აუდიტის ჩატარებისას დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება, ასევე არგუმენტები, რის საფუძველზეც აუდიტორმა მე-10 პუნქტის შესაბამისად დაადგინა, თითოეული ეს საკითხი იყო თუ არა აუდიტის ძირითადი საკითხი;

ბ) როდესაც შესაფერისია, არგუმენტები, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს ისეთი აუდიტის ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებაც აუცილებელია ინფორმირება აუდიტორის დასკვნაში, ან მხოლოდ ისეთი აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებაა საჭირო, რომლებიც განხილულია მე-15 პუნქტში; და

გ) როდესაც შესაფერისია, არგუმენტები, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა გადაწყვიტა, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ წარმოადგენს ინფორმაციას რომელიმე საკითხის შესახებ, რომელიც მიჩნეული იყო აუდიტის ძირითად საკითხად.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო (იხ. მე-2 პუნქტი)

გ1. ტერმინი მნიშვნელოვანი აღნიშნავს საკითხის შედარებით მნიშვნელოვნებას კონკრეტულ გარემოებებში. საკითხის მნიშვნელობას

6. ასს 230 - `*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტები 8-11-ე და გ6.

აუდიტორი აფასებს განსახილველი გარემოებების კონტექსტში. საკითხის მნიშვნელობის განხილვა შესაძლებელია რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ფაქტორების ფონზე, როგორიცაა, მაგალითად საკითხის შედარებითი მოცულობა, ხასიათი და გავლენა განსახილველ საგანზე და ასევე გამიზნული მომხმარებლების ან დასკვნის მიმღებთა გამოხატული ინტერესები. ამის დადგენა გულისხმობს ფაქტებისა და გარემოებების ობიექტურად გააანალიზებას, მათ შორის იმ საკითხების ხასიათისა და დეტალიზაციის დონის განხილვას, რომლის შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდებათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

გ2. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა გამოხატეს იმ საკითხებით დაინტერესება, რომელთა შესახებაც აუდიტორს ყველაზე ფართო დიალოგი ჰქონდა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, ინფორმაციის ორმხრივი გაცვლის პროცესში, რაც მოითხოვება ასს 260-ით (გადასინჯული)[7]; ასევე მოითხოვეს ამ ინფორმაციის შესახებ უფრო მეტი გამჭვირვალობა. მაგალითად, მომხმარებლები განსაკუთრებულ ინტერესს იჩენენ იმ მნიშვნელოვანი განხილვების მიმართ, რომლებიც აუდიტორმა ჩაატარა მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებისას, რადგან ეს საკითხები ხშირად დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ნაწილებთან, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში.

გ3. აუდიტორებზე ვალდებულების დაკისრებამ იმის თაობაზე, რომ აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაცია წარმოადგინონ აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, შეიძლება გააუმჯობესოს აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს შორის კომუნიკაციის პროცესიც და ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს შესაძლოა უფრო მეტი ყურადღება გაამახვილებინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ისეთ ინფორმაციაზე, რომელზეც ხდება ინფორმირება აუდიტორის დასკვნაში.

გ4. როგორც ასს 320-იშია[8] ახსნილი, გონივრულია, აუდიტორმა იგულისხმოს, რომ მომხმარებლებს:

ა) აქვთ სათანადო ცოდნა ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში და სურვილი, გულ-

7. ასს 260 (გადასინჯული) - `*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*~.

8. ასს 320 - `*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*~, მე-4 პუნქტი

დასმით გამოიკვლიონ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია;

ბ) ესმით, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია, წარდგენილი და აუდიტირებულია არსებითობის დონეების გათვალისწინებით;

გ) გაცნობიერებული აქვთ თანხების განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი განუსაზღვრელობები, ვინაიდან თანხის განსაზღვრა სააღრიცხვო შეფასებებს, მსჯელობას, გადაწყვეტილების მიღებასა და მომავალი მოვლენების განხილვას ეყრდნობა; და

დ) გონივრულ გადაწყვეტილებებს იღებენ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის საფუძველზე.

ვინაიდან აუდიტორის დასკვნა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას დაერთვის, მიიჩნევა, რომ ერთი და იგივეა აუდიტორის დასკვნის მომხმარებლები და ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლები.

ურთიერთკავშირი `აუდიტის ძირითადი საკითხები~, `აუდიტორის მოსაზრება~ ნაწილებსა და აუდიტორის დასკვნის სხვა ელემენტებს შორის
(იხ. პუნქტები მე-4, მე-12 და მე-15)

გ5. ასს 700 (გადასინჯული) ადგენს მოთხოვნებს და მითითებებს იძლევა ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბებასთან დაკავშირებით.[9] აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ვერ შეცვლის იმ ინფორმაციას, რომლის გამჟღავნებაც ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ხელმძღვანელობას მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, ან აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად. ასს 705 (გადასინჯული) ეხება ისეთ გარემოებებს, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობასთან ან მიზანშეწონილობასთან.[10]

გ6. როდესაც აუდიტორი პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას გამოხატავს ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის აღწერა `პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში, გამიზნულ მომხმა-

9. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 10-15-ე და გ1-გ15.

10. იხ. ასს 705-ის (გადასინჯული) გ7 პუნქტი.

რებლებს ეხმარება ამგვარი გარემოებების დადგენასა და მათ შესახებ წარმოდგენის შექმნაში. მაშასადამე, ასეთი საკითხის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება აუდიტის ძირითადი საკითხებისგან განცალკევებით, რომლებიც აღწერილია `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილში, მას სათანადო თვალსაჩინოებას/მნიშვნელობას ანიჭებს აუდიტორის დასკვნაში (იხ. მე-15 პუნქტი). ასს 705-ის (გადასინჯული) დანართი მოიცავს საილუსტრაციო მაგალითებს იმის საჩვენებლად, როგორ იცვლება `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილის შესავალი ტექსტი იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი გამოთქვამს პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას და იმავდროულად აუდიტორის დასკვნაში მომხმარებლებს ინფორმაციას აწვდის აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ. წინამდებარე ასს-ის გ58 პუნქტში ნაჩვენებია, როგორ უნდა ჩამოყალიბდეს `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილი იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორმა გადაწყვიტა, რომ არ არსებობს სხვა აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის თაობაზეც ინფორმირება აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში, იმ საკითხების გარდა, რომლებიც აღწერილია აუდიტორის დასკვნის `პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში, ან `საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა~ - ნაწილში.

გ7. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორი გამოთქვამს პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას, მაინც შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება, რათა გამიზნულმა მომხმარებლებმა უფრო ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტისა და, მაშასადამე, იმ მოთხოვნების გამოყენების შესახებ, რომლებიც ეხება აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრას. თუმცა, ვინაიდან აუდიტორი უარყოფით მოსაზრებას ისეთ გარემოებებში გამოთქვამს, როდესაც დაასკვნის, რომ უზუსტობები, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც ფინანსური ანგარიშგებისთვის:[11]

ა) აუდიტორმა, უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხ(ებ)ის მნიშვნელობიდან გამომდინარე, შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ არ არსებობს მეტი სხვა საკითხები, რომლებიც მიიჩნევა აუდიტის ძირითად საკითხებად. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორი იყენებს მე-15 პუნქტის მოთხოვნას; (იხ. პუნქტი გ58)

ბ) თუ აუდიტორი, უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხ(ებ)ის გარდა, სხვა ერთ ან რამდენიმე საკითხს მიიჩნევს

[11] ასს 705 (გადასინჯული), მე-8 პუნქტი.

აუდიტის ძირითად საკითხად, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ზემოაღნიშნული სხვა აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერაში არ იგულისხმებოდეს, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება უფრო სანდოა ამ საკითხებთან მიმართებაში, ვიდრე მოცემულ გარემოებებში არის მისაღები, უარყოფითი მოსაზრების ფონზე. (იხ. გ47 პუნქტი)

გ8. ასს 706 (გადასინჯული)[12] ყველა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორებისთვის ადგენს მექანიზმებს, თუ როგორ უნდა წარმოადგინონ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ინფორმაცია მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცებისა და სხვა გარემოებების ამსახველი აბზაცების მეშვეობით, თუ აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს ამის გაკეთებას. ასეთ შემთხვევაში, ზემოაღნიშნული აბზაცები აუდიტორის დასკვნაში წარმოდგენილი იქნება `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილისგან განცალკევებით. თუ აუდიტორი ამა თუ იმ საკითხს აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევს, არ შეიძლება ზემოაღნიშნული აბზაცების გამოყენება აუდიტორის დასკვნაში მე-13 პუნქტის შესაბამისად აუდიტის ცალკეული ძირითადი საკითხის აღწერის შემცვლელად.[13] ასს 706-ში (გადასინჯული) მოცემულია დამატებითი მითითებები `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილსა და მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცებს შორის ურთიერთქმედების შესახებ ასს 706-ის შესაბამისად.[14]

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა (იხ. მე-9 და მე-10 პუნქტები)

გ9. აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილების მიღების პროცესი იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, შეარჩიოს მცირე რაოდენობის საკითხები, რომლებიც, მისი შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში.

გ10. აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრაში მონაწილეობს მხოლოდ ისეთი საკითხები, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ წარდგენილია შესადარისი ფინანსური ანგა-

12. ასს 706 (გადასინჯული) - *`მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში~*.

13. იხ. ასს 706-ის (გადასინჯული) 8(ბ) და 10(ბ) პუნქტები.

14. ასს 706 (გადასინჯული), პუნქტები გ1-გ3.

რიშგება (ე.ი. როდესაც აუდიტორის მოსაზრება ეხება თითოეულ პერიოდს, რომლისთვისაც წარდგენილია ფინანსური ანგარიშგება.).[15]

გ11. მართალია, აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა ეხება მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და წინამდებარე ასს აუდიტორს არ ავალდებულებს წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნაში ჩართული აუდიტის ძირითადი საკითხების გადახედვას, მაგრამ აუდიტორისთვის სასარგებლო იქნება, თუ განიხილავს, წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხი ისევ არის თუ არა აუდიტის ძირითადი საკითხი მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტშიც.

საკითხები, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა აუდიტში (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ12. ცნება აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება იმ ფაქტის აღიარებას ნიშნავს, რომ ნებისმიერი აუდიტი რისკზე დაფუძნებული აუდიტია და კონცენტრირებულია ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაზე და ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების შეკრებაზე, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება აუდიტორის მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. კონკრეტული ანგარიშის ნაშთის, ოპერაციების კატეგორიის ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის რაც უფრო მაღალია მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, ხშირად მით უფრო მეტი განსჯაა აუცილებელი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად, ჩასატარებლად და მათი შედეგების შესაფასებლად. რისკებზე რეაგირებისთვის დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისას აუდიტორს მით უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცებულებების მოპოვება მოეთხოვება, რაც უფრო მაღალია აუდიტორისეული რისკის შეფასება.[16] თუ რისკის მაღალი შეფასების გამო, აუდიტორს ესაჭიროება უფრო მეტად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების შეკრება, მას შეუძლია გაზარდოს მტკიცებულებების რაოდენობა, ან ისეთი მტკიცებულებები მოიპოვოს, რომლებიც უფრო რელევანტური ან საიმედოა, მაგალითად უფრო მეტი აქცენტი

15. ასს 710 - `*შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება*“

16. ასს 330 - `*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*“, პუნქტი 7(ბ).

გადაიტანოს მესამე მხარეთა მტკიცებულებების მოპოვებაზე, ან რამდენიმე დამოუკიდებელი წყაროდან გამამყარებელი მტკიცებულებების მოპოვებაზე.[17]

გ13. შესაბამისად, საკითხები, რომლებიც პრობლემებს უქმნის აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების თვალსაზრისით, ან ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბების თვალსაზრისთ, შეიძლება განსაკუთრებით შესაფერისი იყოს იმისთვის, რომ აუდიტორმა მიიჩნიოს აუდიტის ძირითად საკითხად.

გ14. საკითხები, რომლებიც აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას მოითხოვს, ხშირად დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების რთულ ნაწილებსა და ისეთ სფეროებთან, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება და, ამიტომ ხშირად აუცილებელია აუდიტორის მხრიდან რთული ან კომპლექსური განხილვების ჩატარება. თავის მხრივ, ასეთი საკითხები ხშირად გავლენას ახდენს აუდიტის საერთო სტრატეგიაზე, რესურსების განაწილებასა და იმ სამუშაოთა მოცულობაზე, რომლებიც ჩატარდება ამ საკითხებთან მიმართებით. ზემოაღნიშნული გავლენა შეიძლება გამოიხატოს, მაგალითად აუდიტში უფროსი პერსონალის მონაწილეობის დონეში, ან აუდიტში აუდიტორის ექსპერტის, ან ისეთი პირების მონაწილეობაში, რომლებსაც გააჩნიათ ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროებში მუშაობისთვის აუცილებელი ექსპერტული ცოდნა, რომლებიც შეიძლება ფირმაში მუშაობდნენ, ან ფირმის მიერ ხელშეკრულებით იყვნენ მოწვეულნი ამ სფეროებში მუშაობისთვის.

გ15. სხვადასხვა ასს განსხვავებული სპეციფიკური ინფორმაციის მიწოდებას მოითხოვს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და სხვებისთვის. ეს ინფორმაცია შეიძლება დაკავშირებული იყოს ისეთ სფეროებთან, რომლებიც აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებს. მაგალითად:

- ასს 260 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ინფორმაცია მიაწოდოს იმ მნიშვნელოვანი სირთულეების შესახებ, რომლებსაც წააწყდა აუდიტის პროცესში.[18] ასს-ებში აღიარებულია, რომ პოტენციურად სირთულეები დაკავშირებულია, მაგალითად:

17. ასს 330, პუნქტი გ19.

18. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტები 16(ბ) და გ21.

- დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებთან,[19] კერძოდ, აუდიტორის შესაძლებლობის შეზღუდვასთან, აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს იმის შესახებ, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციის ყველა სხვა ასპექტი (გარდა ფასისა) ეკვივალენტურია `გაშლილი ხელის მანძილის~ პრინციპით შესრულებული ანალოგიური ოპერაციის;
- ჯგუფის აუდიტის შეზღუდვებთან, როდესაც მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს უზღუდავენ ინფორმაციასთან წვდომას.[20]

- ასს 220 (გადასინჯული) ადგენს მოთხოვნებს გარიგების პარტნიორისთვის, რათა მან გარიგების გუნდისთვის უზრუნველყოს სათანადო კონსულტაციების გავლა რთული ან სადავო საკითხების, ან ისეთი საკითხების შესახებ, რომელთან დაკავშირებითაც კონსულტაციის გავლა სავალდებულოა ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების მიხედვით,[21] ასევე სხვა საკითხებთან დაკავშირებით, რომლებიც გარიგების პარტნიორის პროფესიული შეფასებით კონსულტაციას საჭიროებს. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება კონსულტაცია გაიაროს ფირმის ფარგლებში ან ფირმის გარეთ სხვა პირებთან რომელიმე მნიშვნელოვან ტექნიკურ სკითხთან დაკავშირებით, რაც შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ ეს არის აუდიტის ძირითადი საკითხი. გარიგების პარტნიორს, სხვასთან ერთად, ასევე ევალება აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხებისა და განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯის განხილვა გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან ერთად.[22]

როგორ ადგენს აუდიტორი საკითხებს, რომლებიც აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებს (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ16. აუდიტის დაგეგმვის სტადიაზე შესაძლოა აუდიტორმა წინასწარი მოსაზრება შეიქმნას ისეთ საკითხებზე, რომლებსაც, სავარაუდოდ, აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდება აუდიტის მსვლელობისას და, მაშასადამე, შესაძლოა აუდიტის ძირითად საკითხებს წარმოადგენდეს. აუდიტორმა შეიძლება ამ საკითხების შესახებაც აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, როდესაც ზოგად ინფორმაციას მიაწვდის მათ აუდიტის დაგეგმილი მას-

19. ასს 550 - `*დაკავშირებული მხარეები*~, პუნქტი გ42.

20. ასს 600 - `*სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*~, პუნქტი 49(დ).

21. ასს 220 (გადასინჯული) - `*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა*~, 35-ე პუნქტი.

22. ასს 220, (გადასინჯული), 36-ე პუნქტი.

შტაბსა და ვადებთან დაკავშირებით, ასს 260-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. თუმცაღა, აუდიტორის მიერ აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა მხოლოდ აუდიტის შედეგებს, ან აუდიტის პროცესში მოპოვებულ მტკიცებულებებს ეყრდნობა.

გ17. მე-9 პუნქტი აუდიტორს ავალდებულებს სპეციფიკური განხილვების ჩატარებას ისეთი საკითხების დასადგენად, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა. ამგვარ განხილვაში აქცენტი გადატანილია იმ საკითხების ხასიათზე, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს და რომლებიც ხშირად დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ საკითხებთან. განხილვის მიზანი კი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ისეთი სფეროების გამოვლენაა, რომლებიც შეიძლება განსაკუთრებით აინტერესებდეთ გამიზნულ მომხმარებლებს. ის ფაქტი, რომ ზემოაღნიშნული განხილვების ჩატარება სავალდებულოა, არ გულისხმობს იმას, რომ მასთან დაკავშირებული საკითხები ყოველთვის აუდიტის ძირითადი საკითხები იქნება; ამგვარ სპეციალურ განხილვებთან დაკავშირებული საკითხი მხოლოდ იმ შემთხვევაში იქნება აუდიტის ძირითადი საკითხი, თუ აუდიტორი მათ ყველაზე მნიშვნელოვნად მიიჩნევს მიმდინარე პერიოდის აუდიტისთვის მე-10 პუნქტის შესაბამისად. ვინაიდან ასეთი განხილვები შეიძლება ურთიერთდაკავშირებული იყოს (მაგალითად, 9(ბ)-(გ) პუნქტებში აღწერილ გარემოებებთან დაკავშირებული საკითხები შეიძლება ასევე მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად), მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული ამა თუ იმ კონკრეტული საკითხის რამდენჯერმე განხილვით შეიძლება გაიზარდოს იმის ალბათობა, რომ აუდიტორი ამ საკითხს მიიჩნევს აუდიტის ძირითად საკითხად.

გ18. მე-9 პუნქტით მოთხოვნილ სპეციალურ განხილვებთან დაკავშირებული საკითხების გარდა, შესაძლოა სხვა საკითხებიც არსებობდეს, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და საჭიროებდა აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას; მაშასადამე, შეიძლება მიჩნეული იყოს აუდიტის ძირითად საკითხად მე-10 პუნქტის შესაბამისად. ასეთ სხვა საკითხებში შეიძლება შედიოდეს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია ჩატარებულ აუდიტთან, მაგრამ მათი ასახვა არ მოითხოვებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში. მაგალითად, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში ახალი საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის დანერგვა (ან მნიშვნელოვანი ცვლილებების განხორციელება არსებულ საინფორმაციო ტექნოლოგიურ სისტემაში) შეიძლება იყოს ის სფერო, რომელსაც აუდიტორის მნიშ-

ვნელოვანი ყურადღება ესაჭიროება, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ ცვლილებები არსებით გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ განსაზღვრულ აუდიტის საერთო სტრატეგიაზე, ან დაკავშირებული იყოს მნიშვნელოვან რისკთან (მაგ., თუ შეიცვალა სისტემა, რომელიც გავლენას ახდენს ამონაგების აღიარებაზე).

სფეროები, სადაც მაღალია არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, ან გამოვლენილია მნიშვნელოვანი რისკები ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად (იხ. პუნქტი 9(ა))

გ19. ასს 260 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს ინფორმაცია გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ.[23] ასს 260-ის გ13 პუნქტში აღნიშნულია, რომ აუდიტორს ასევე უფლება აქვს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აცნობოს, როგორ გეგმავს აუდიტორი თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებას.

გ20. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) მნიშვნელოვანი რისკი განმარტებულია, როგორც არსებითი უზუსტობის რისკი, რომლისთვისაც თანდაყოლილი რისკის შეფასება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ზედა ზღვარს/ბოლო მნიშვნელობას უახლოვდება იმდენად, რამდენადაც თანდაყოლილი რისკფაქტორები ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და პოტენციური უზუსტობის მოსალოდნელი სიდიდის კონკრეტულ კომბინაციაზე[24]. სფეროები, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება, ასევე ძალიან უჩვეულო ოპერაციები ხშირად შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად. ამგვარად, მნიშვნელოვანი რისკები ხშირად ის სფეროებია, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება ესაჭიროება.

გ21. თუმცა, შეიძლება ასე არ იყოს ყველა მნიშვნელოვანი რისკის შემთხვევაში. მაგალითად, ასს 240 გულისხმობს, რომ ამონაგების აღიარებას უკავშირდება თაღლითობის რისკი და მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეფასებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები მნიშვნელოვან რისკებად მიიჩნიოს.[25] გარდა ამისა, ასს 240-ში მითითებულია, რომ ვინაიდან შეუძლებელია იმის წინასწარგანჭვრეტა, რა გზით მოხდება ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის საშუალებების გვერდის ავლა, ეს არის თაღლითობით

23. ასს 260 (გადასინჯული), მე-15 პუნქტი.

24. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 12(მ) პუნქტი.

25. ასს 240 - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*`, 27-ე და 28-ე პუნქტები.

გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი და, მაშასადამე, მნიშვნელოვანი რისკი.[26] ზემოაღნიშნული რისკები, მათი ხასიათიდან გამომდინარე, შესაძლოა არ საჭიროებდეს აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას, ამიტომ აუდიტორი აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრისას არ მიიჩნევს მათ აუდიტის ძირითად საკითხად მე-10 პუნქტის შესაბამისად.

გ22. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) აღნიშნულია, რომ მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება შეიძლება შეიცვალოს აუდიტის მსვლელობისას, დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შედეგად.[27] აუდიტორის მიერ რისკის ადრინდელი შეფასების შესწორებისა და ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ კონკრეტულ ნაწილთან დაკავშირებული დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების შეცვლის შედეგად (ე.ი. აუდიტის მიდგომის არსებითად შეცვლა, მაგალითად, თუ აუდიტორისეული რისკის შეფასება ეყრდნობოდა იმის მოლოდინს, რომ გარკვეული კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად ფუნქციონირებს და აუდიტორმა მოიპოვა აუდიტის მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ისინი ეფექტიანად არ მუშაობდა აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში, განსაკუთრებით ისეთ სფეროში, რომლისთვისაც მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება), შეიძლება აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების ესა თუ ის ნაწილი მიიჩნიოს ისეთ სფეროდ, რომელსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება ესაჭიროება.

აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ნაწილებთან დაკავშირებით, რომლებიც საჭიროებს ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან განსჯას და გადაწყვეტილების მიღებას, მათ შორის ისეთ საღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, რომელთანაც მაღალი დონის განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული (იხ. პუნქტი 9(ბ))

გ23. ასს 260 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააცნოს აუდიტორის შეხედულებები სუბიექტის საღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ, მათ შორის, საღრიცხვო პოლიტიკის, საღრიცხვო შეფასებებისა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის თაობაზე.[28] ბევრ შემთხვევაში, ეს დაკავშირებული იქნება განსაკუთრებული მნიშვნელობის საღრიცხვო შეფასებებთან და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან, რაც,

26. ასს 240, 32-ე პუნქტი.

27. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 37-ე პუნქტი.

28. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტი 16(ა).

სავარაუდოდ, ისეთი სფეროები იქნება, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება ესაჭიროება და იმავდროულად, შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად.

გ24. თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა აშკარა დაინტერესება გამოხატეს ისეთი სააღრიცხვო შეფასებების მიმართ, რომლებსაც, აუდიტორის მოსაზრებით, მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა უკავშირდება (იხ. ასს 540-ის (გადასინჯული)[29], მაგრამ შეიძლება მიჩნეული არ იყო მნიშვნელოვან რისკებად. სხვასთან ერთად, ასეთი სააღრიცხვო შეფასებები მნიშვნელოვანწილად დამოკიდებულია ხელმძღვანელობის განსჯაზე და ხშირად ფინანსური ანგარიშგების ყველაზე რთულ ნაწილებს წარმოადგენს და მათ განსაზღვრას შეიძლება დასჭირდეს როგორც ხელმძღვანელობის ექსპერტის, ისე აუდიტორის ექსპერტის მონაწილეობა. მომხმარებლებმა ასევე ხაზი გაუსვეს, რომ მათ ფინანსური ანგარიშგების სათანადოდ გასაგებად ესაჭიროებათ ინფორმაცია ისეთი სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ სუბიექტის მეთოდები არ შეესაბამება იმავე დარგში სხვა სუბიექტების მიერ გამოყენებულ მეთოდებს.

პერიოდის განმავლობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი მოვლენებისა და განხორციელებული მნიშვნელოვანი ოპერაციების გავლენა აუდიტზე (იხ. პუნქტი 9(გ)

გ25. მოვლენები და ოპერაციები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან აუდიტზე, შეიძლება ის სფეროები იყოს, რომლებსაც ესაჭიროება აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება და შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება აუდიტის სხვადასხვა სტადიაზე ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად ფართოდ განიხილა ფინანსურ ანგარიშგებაზე დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების, ან სხვა მნიშვნელოვანი ოპერაციების გავლენა, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილს ან სხვ მხრივ ჩანს უჩვეულო.[30] შესაძლოა ხელმძღვანელობას რთული ან კომპლექსური განხილვები ჰქონდა ჩატარებული ამგვარი ოპერაციების აღიარებასთან, შეფასებასთან, წარდგენასთან ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავში-

29. იხ. მე-16 და მე-17 პუნქტები, ასს 540 (გადასინჯული) - `*სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი*~.

30. იხ. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტები 16(ა), 16(გ) და გ22, ასევე მე-2 დანართი.

რებით, რამაც შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა იქონია აუდიტის საერთო სტრატეგიაზე, რომელსაც აუდიტორი შეიმუშავებს.

გ26. აუდიტის ჩატარების საერთო სტრატეგიაზე/მიდგომაზე შეიძლება ასევე გავლენა იქონიოს ეკონომიკაში, ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში, რეგულირების სისტემაში ან დარგში მომხდარმა მნიშვნელოვანმა მოვლენებმა ან სხვა მოვლენებმა, რომლებმაც გავლენა მოახდინეს ხელმძღვანელობის დაშვებებზე ან განსჯასა და გადაწყვეტილებებზე.

ყველაზე მნიშვნელოვანი საკითხები (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ27. საკითხებმა, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა, შეიძლება ასევე გამოიწვია მნიშვნელოვანი დიალოგი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. ასეთი საკითხების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების ხასიათი და დონე ხშირად მიგვანიშნებს იმ საკითხებზე, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მოცემულ აუდიტში. მაგალითად, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება უფრო დეტალური ინფორმაცია მიაწოდა შედარებით რთულ და კომპლექსურ საკითხებთან დაკავშირებით, ან უფრო ხშირად ან სტაბილურად ეკონტაქტებოდა მათ ამგვარი საკითხების განსახილველად, როგორიცაა, მაგალითად მნიშვნელოვანი საღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება, რომელსაც ესაჭიროებოდა აუდიტორის ან ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა.

გ28. ცნება `ყველაზე მნიშვნელოვანი საკითხები~ გამოიყენება კონკრეტული სუბიექტისა და ჩატარებული აუდიტის კონტექსტში. ამგვარად, აუდიტორის მიერ აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა და მათ შესახებ ინფორმირება იმისთვისაა გამიზნული, რომ აუდიტორმა დაადგინოს კონკრეტული აუდიტისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური საკითხები და იმსჯელოს მათ მნიშვნელობაზე მოცემულ აუდიტთან დაკავშირებულ სხვა საკითხებთან შედარებით.

გ29. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული ამა თუ იმ საკითხის შედარებითი მნიშვნელობის დასადგენად და ასევე არის თუ არა ეს საკითხი აუდიტის ძირითადი საკითხი, შეიძლება სასარგებლო იყოს შემდეგი საკითხების განხილვაც:

- საკითხის მნიშვნელობა გამიზნული მომხმარებლებისთვის, იმ თვალსაზრისით, რომ ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების, კერძოდ, კი საკითხის არსებითობის შესახებ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით;

- ამ საკითხთან დაკავშირებული შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის ხასიათი ან სირთულე, ან ხელმძღვანელობის მიერ შესაფერისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასთან დაკავშირებული სუბიექტურობის ხარისხი, ამ დარგის სხვა სუბიექტებთან შედარებით;
- ამ საკითხთან დაკავშირებული, თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული შესწორებული და დაგროვილი შეუსწორებელი უზუსტობების ხასიათი და მათი რაოდენობრივი და ხარისხობრივი არსებითობა, თუ ასეთი არსებობს;
- აუდიტის სამუშაოთა ხასიათი და მოცულობა, რომელიც აუცილებელია მოცემული საკითხის აუდიტის ჩასატარებლად, მათ შორის:
  - სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების, ან ცოდნის დონე, რაც აუცილებელია ამ საკითხთან მიმართებით აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად, ან ამ პროცედურების შედეგების შესაფასებლად;
  - ამ საკითხთან დაკავშირებით აუდიტის გარიგების გუნდის გარეთ გავლილი კონსულტაციების ხასიათი.
- იმ სირთულეების ხასიათი და სერიოზულობა, რომლებიც დაკავშირებული იყო სათანადო აუდიტის პროცედურების გამოყენებასთან, ამ პროცედურების შედეგების შეფასებასთან და რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებების მოპოვებასთან, რომელთა საფუძველზეც გამოთქმული აუდიტორის მოსაზრება და, კერძოდ, აუდიტორის მიერ ჩატარებული განხილვები და მიღებული გადაწყვეტილებები უფრო სუბიექტური გახდა;
- ამ საკითხთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლის საშუალებებში გამოვლენილი ნაკლოვანებების სერიოზულობა;
- დასჭირდა თუ არა მოცემულ საკითხს სხვადასხვა კუთხით, მაგრამ ერთმანეთთან დაკავშირებულად განხილვა აუდიტორის მხრიდან. მაგალითად, გრძელვადიანი ხელშეკრულებები შეიძლება აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებდეს ამონაგების აღიარებასთან, სასამართლო პროცესთან ან სხვა გაუთვალისწინებელ/პირობით მოვლენებთან დაკავშირებით, რაც შეიძლება გავლენას ახდენდეს სხვა სააღრიცხვო შეფასებებზე.

გ30. იმის დადგენა, რომელი და რამდენი საკითხი იყო ყველაზე მნიშვნელოვანი მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის იმ საკითხებიდან, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელო-

ვანი ყურადღება დასჭირდა, პროფესიული განსჯის საგანია. აუდიტის ძირითადი საკითხების რაოდენობაზე, რომლებიც უნდა აისახოს აუდიტორის დასკვნაში, შეიძლება გავლენა იქონიოს სუბიექტის ზომამ და ორგანიზაციულმა სირთულემ, მისი საქმიანობის სპეციფიკამ და გარემომ, ასევე მოცემული აუდიტისთვის დამახასიათებელმა კონკრეტულმა ფაქტებმა და გარემოებებმა. საზოგადოდ, რაც უფრო დიდი რაოდენობის საკითხებს მიიჩნევს აუდიტორი თავდაპირველად აუდიტის ძირითად საკითხად, შესაძლოა მით უფრო მეტჯერ დასჭირდეს აუდიტორს იმის ხელახლა შეფასება, აკმაყოფილებს თუ არა ეს საკითხები აუდიტის ძირითადი საკითხის განმარტებას. აუდიტის ძირითადი საკითხების ვრცელი სია შეიძლება წინააღმდეგობაში მოვიდეს ამ ცნების განმარტებასთან, რაც იმას გულისხმობს, რომ ეს უნდა იყოს ყველაზე მნიშვნელოვანი საკითხი მოცემული აუდიტისთვის.

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება

აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხებისთვის გამოყოფილი ცალკე ნაწილი (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ31. `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილის განთავსება ზუსტად აუდიტორის მოსაზრების მახლობლად, განსაკუთრებულ მნიშვნელობას ანიჭებს ამგვარ ინფორმაციას და გამოხატავს მოცემული აუდიტისთვის დამახასიათებელი ინფორმაციის გაცნობიერებულ სარგებლიანობას გამიზნული მომხმარებლებისთვის.

გ32. `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილში ცალკეული საკითხის წარმოდგენის თანამიმდევრობა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. მაგალითად, ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება დალაგდეს შედარებითი მნიშვნელობის მიხედვით, აუდიტორის შეფასებაზე დაყრდნობით, ან შეიძლება შეესაბამებოდეს მეთოდს, რომლის მიხედვითაც წარმოდგენილია ეს საკითხები ფინანსურ ანგარიშგებაში. მე-11 პუნქტის მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ ზემოაღნიშნული საკითხები ცალ-ცალკე უნდა იყოს დასათაურებული, იმისთვისაა გამიზნული, რომ აუდიტის ძირითადი საკითხები დიფერენცირებული იყოს.

გ33. თუ წარდგენილია შესადარისი ფინანსური ანგარიშგებაც, `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილის შესავალი ტექსტი იმგვარად უნდა იყოს ჩამოყალიბებული, რომ ყურადღება გამახვილდეს იმ ფაქტზე, რომ აქ აღწერილი აუდიტის ძირითადი საკითხები მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან არის დაკავშირებული; შეიძლება მითითებული იყოს კონკრეტული პერიოდი, რომელსაც ეს ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს (ასე მაგა-

ლითად, `დაკავშირებულია იმ წლის ფინანსურ ანგარიშგებასთან, რომელიც დასრულდა 20X1 წლის 31 დეკემბერს~).

ცალკეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ34. აუდიტის ძირითად საკითხის აღწერის ადეკვატურობა პროფესიული განსჯის საგანია. აუდიტის ძირითადი საკითხების ცალ-ცალკე აღწერა იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა ლაკონურად და დაბალანსებულად აუხსნას გამიზნულ მომხმარებლებს, რატომ იყო მოცემული საკითხი ყველაზე მნიშვნელოვანი ამ აუდიტში და როგორ გადაიჭრა საკითხი. აუდიტის ტექნიკური ტერმინების შეზღუდულად გამოყენებით გამიზნული მომხმარებელი, რომელსაც არ გააჩნია აუდიტის საკითხების სათანადო ცოდნა, შეძლებს იმის გაგებას, რამ განაპირობა აუდიტორის ყურადღების გამახვილება კონკრეტულ საკითხებზე აუდიტის მსვლელობისას. აუდიტორის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის ხასიათი და მოცულობა დაბალანსებული უნდა იყოს შესაბამის მხარეთა პასუხისმგებლობებთან მიმართებით (ე.ი. აუდიტორმა მოკლედ და გასაგები ენით უნდა წარმოადგინოს სასარგებლო ინფორმაცია, ნაცვლად იმისა, რომ მიზანშეუწონლად გამოვიდეს სუბიექტის შესახებ პირველადი ინფორმაციის პროვაიდერის როლში).

გ35. პირველადი ინფორმაცია არის ნებისმიერი ინფორმაცია სუბიექტის შესახებ, რომელსაც, სხვა შემთხვევაში, სუბიექტი საჯაროდ ხელმისაწვდომს არ გახდიდა (მაგ., არ აისახებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია, რომელიც ხელმისაწვდომი ხდება საჯაროდ მხოლოდ აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის, ან, რომელიც აუდიტორს სიტყვიერად ან წერილობით მიაწოდეს ხელმძღვანელობამ ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, როგორიცაა, მაგალითად ფინანსური ინფორმაციის გამჟღავნება წინასწარ, ან ინვესტორებთან შეხვედრებზე). ამგვარ ინფორმაციაზე პასუხისმგებლები სუბიექტის ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არიან.

გ36. მიზანშეწონილია, რომ აუდიტორმა თავი აარიდოს აუდიტის ძირითადი საკითხის არაადეკვატურად აღწერას და მომხმარებლებს არ მიაწოდოს პირველადი ინფორმაცია სუბიექტის შესახებ. როგორც წესი, აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა, თავისთავად, არ არის პირველადი ინფორმაცია სუბიექტის შესახებ, რადგან აუდიტორი საკითხს აღწერს აუდიტის კონტექსტში. თუმცა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს დამატებითი ინფორმაციის მიწოდებაც იმ მიზნით, რომ აუხსნას გამიზნულ მომხმარებლებს, რატომ იყო მიჩნეული ეს საკითხი ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკით-

ხად მოცემულ აუდიტში; მაშასადამე, რატომ მიიჩნიეს ის აუდიტის ძირითად საკითხად და როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში, იმ პირობით, თუ ამგვარი ინფორმაციის მიწოდება არ იკრძალება კანონმდებლობით. თუ აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს ამგვარი დამატებითი ინფორმაციის მიწოდებას, მას შეუძლია ურჩიოს ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში წარმოადგინონ აღნიშნული დამატებითი ინფორმაცია, ნაცვლად იმისა, რომ აუდიტორმა პირველადი ინფორმაცია წარმოადგინოს აუდიტორის დასკვნაში.

გ37. ხელმძღვანელობამ ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეიძლება გადაწყვიტონ, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ან სადმე სხვაგან წლიურ ანგარიშში გაამჟღავნებენ ახალ ან უფრო სრულყოფილ ინფორმაციას აუდიტის ძირითადი საკითხის შესახებ, იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ მოცემული საკითხის შესახებ ინფორმაცია მიწოდებული იქნება აუდიტორის დასკვნაში. მაგალითად, ამგვარი ახალი ან უფრო სრულყოფილი ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს უფრო საიმედო ინფორმაციას სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისას გამოყენებული ძირითადი დაშვებების მგრძნობელობის შესახებ, ან სუბიექტის არგუმენტაციას კონკრეტული სააღრიცხვო მიდგომის ან პოლიტიკის შერჩევის თაობაზე, თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები სხვა მისაღებ ვარიანტებსაც ითვალისწინებს.

გ38. ასს 720-ში (გადასინჯული) მოცემულია ტერმინის `წლიური ანგარიში~ განმარტება და ახსნილია, რომ დოკუმენტები, როგორიცაა ხელმძღვანელობის ანგარიში, ხელმძღვანელობის კომენტარები, ან ოპერატიული და ფინანსური ანალიზი, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ მომზადებული მსგავსი ანგარიშები (მაგალითად, დირექტორების ანგარიში), დირექტორთა საბჭოს თავმჯდომარის ანგარიში, კორპორაციული მართვის ანგარიში ან შიდა კონტროლისა და რისკების შეფასების ანგარიშები შეიძლება იყოს წლიური ანგარიშის ნაწილი.[31] ასს 720 (გადასინჯული) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც ჩართულია წლიურ ანგარიშში. მართალია, აუდიტორის მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ არ მოიცავს სხვა ინფორმაციას, მაგრამ აუდიტორს უფლება აქვს, გაითვალისწინოს ეს ინფორმაცია, ასევე სუბიექტის ან სხვა სანდო წყაროების

31. ასს 720 (გადასინჯული) - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*~, პუნქტები 12(ა) და გ1-გ3.

მიერ საჯაროდ გამოქვეყნებული სხვა ინფორმაცია, როდესაც მუშაობს აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაზე.

გ39. აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერისას აუდიტორს ასევე შეიძლება გამოადგეს აუდიტის მსვლელობისას მომზადებული აუდიტის დოკუმენტაციაც. მაგალითად, ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები, ან აუდიტორის მიერ მომზადებული დოკუმენტაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის სიტყვიერად მიწოდებული ინფორმაციის შესახებ, ასევე აუდიტის სხვა დოკუმენტაცია სასარგებლო საფუძველია აუდიტორისთვის, იმ თვალსაზრისით, რომ განსაზღვროს აუდიტორის დასკვნაში მისაწოდებელი ინფორმაცია. ეს იმით აიხსნება, რომ ასს 230-ის შესაბამისად, აუდიტის დოკუმენტაცია იმისთვისაა გამიზნული, რომ დოკუმენტურად აისახოს აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ამ დასკვნების გამოსატანად აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვები, ჩატარებული აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ამ პროცედურების შედეგები და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები. ამგვარი დოკუმენტაცია შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერაში, სადაც ახსნილია საკითხის მნიშვნელობა, ასევე მე-18 პუნქტის მოთხოვნის გამოყენებაში.

მითითება იმისა, საკითხი ასახულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ40. პუნქტები 13(ა)-(ბ) მოითხოვს აუდიტის ძირითადი საკითხების ცალ-ცალკე აღწერას, სადაც აუდიტორი განმარტავს, რატომ მიიჩნია საკითხი ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხად მოცემულ აუდიტში და როგორ გადაიჭრა იგი აუდიტის დროს. შესაბამისად, აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა არ არის უბრალოდ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის გამეორება. თუმცა, შესაბამის განმარტებით შენიშვნაზე მინიშნება გამიზნულ მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს, უფრო კარგად გაიგოს, როგორ გაითვალისწინა მოცემული საკითხი ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს.

გ41. ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის განმარტებით შენიშვნაზე (შენიშვნებზე) მინიშნების გარდა, აუდიტორს უფლება აქვს გამიზნული მომხმარებლების ყურადღება გაამახვილოს ამ საკითხების ძირითად ასპექტებზე. ხელმძღვანელობის მიერ განმარტებით შენიშვნებში ცალკეული ასპექტებისა თუ ფაქტორების შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაციის მოცულობა, იმასთან დაკავშირებით, რა გავლენას

ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ესა თუ ის კონკრეტული საკითხი, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს გარკვეული ასპექტების უფრო ზუსტად ფორმულირებაში, კერძოდ იმის აღწერაში, როგორ მოგვარდა აღნიშნული საკითხი აუდიტში, რათა გამიზნულმა მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან, რატომ არის მოცემული საკითხი აუდიტის ძირითადი საკითხი. მაგალითად:

- თუ სუბიექტი საზრიან და საიმედო ინფორმაციას წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ, აუდიტორმა შეიძლება მომხმარებლების ყურადღება გაამახვილოს ძირითად დაშვებებზე, შესაძლო შედეგებთან დაკავშირებით გამჟღავნებულ ინფორმაციაზე და სხვა ხარისხობრივ თუ რაოდენობრივ ინფორმაციაზე, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობის ძირითად წყაროებს, ან განსაკუთრებული მნიშვნელობის სააღრიცხვო შეფასებებზე, როდესაც დასკვნაში განმარტავს, რატომ იყო ეს საკითხი ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი მოცემულ აუდიტში და როგორ გადაიჭრა აუდიტში;
- თუ აუდიტორი ასს 570 (გადასინჯული) შესაბამისად დაასკვნის, რომ არ არსებობს რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, აუდიტორს მაინც შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ ამ დასკვნასთან დაკავშირებული ერთი ან რამდენიმე საკითხი, რომელიც გამოვლინდა აუდიტორის მიერ ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად შესრულებული სამუშაოს შედეგად, არის აუდიტის ძირითადი საკითხი. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორის მიერ აუდიტორის დასკვნაში ამგვარი აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერა შეიძლება მოიცავდეს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აღწერილ მოვლენებს ან პირობებს, როგორიცაა, მაგალითად არსებითი საოპერაციო ზარალი, ხელმისაწვდომი ნასესხები სახსრები და ვალის რეფინანსირების შესაძლებლობა, ან სესხის ხელშეკრულების დებულებების დარღვევა და შესაბამისი შემამსუბუქებელი ფაქტორები.[32]

რატომ მიიჩნევს აუდიტორი კონკრეტულ საკითხს აუდიტის ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად (იხ. პუნქტი 13(ა))

32. ასს 570 (გადასინჯული), პუნქტი გ3.

გ42. აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა იმისთვისაა გამიზნული, რომ მომხმარებლებს წარმოდგენა შეექმნას იმის თაობაზე, რატომ მიიჩნია აუდიტორმა ესა თუ ის კონკრეტული საკითხი აუდიტის ძირითად საკითხად. შესაბამისად, მე-9-10 პუნქტების მოთხოვნები და გ12-გ29 პუნქტებში მოცემული მასალა, რომელიც ეხება აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრას, ასევე შეიძლება დაეხმაროს აუდიტორს იმის გააზრებაში, როგორ უნდა მიაწოდოს აუდიტორის დასკვნაში გამიზნულ მომხმარებლებს ინფორმაცია ამგვარი საკითხების შესახებ. მაგალითად, იმ ფაქტორების ახსნა, რომელთა გათვალისწინებითაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ ესა თუ ის კონკრეტული საკითხი საჭიროებდა აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას და ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მოცემულ აუდიტში, ალბათ, დააინტერესებს გამიზნულ მომხმარებლებს.

გ43. ინფორმაციის აქტუალობა გამიზნული მომხმარებლებისთვის არის ის ფაქტორი, რომლის მიხედვითაც აუდიტორი განსაზღვრავს, რა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაში. მაგალითად, საკითხის აღწერა საშუალებას მისცემს თუ არა გამიზნულ მომხმარებლებს, უფრო ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან მოცემული აუდიტის შედეგებისა და აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვების შესახებ.

გ44. საკითხის დაკავშირებამ სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებთან შეიძლება ასევე ხელი შეუწყოს იმის შესაძლებლობის მინიმუმამდე დაყვანას, რომ აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერა ზედმეტად სტანდარტიზებული და ნაკლებად სასარგებლო გახდება დროთა განმავლობაში. მაგალითად, გარკვეული საკითხები აუდიტის ძირითად საკითხებად შეიძლება იყოს მიჩნეული ამა თუ იმ დარგის სხვადასხვა სუბიექტში, დარგის სპეციფიკის გამო, ან შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების სირთულის გამო. როდესაც აუდიტორი აღწერს, რატომ მიიჩნია ეს საკითხი ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად, შესაძლებელია უფრო სასარგებლო იყოს აუდიტორისთვის, რომ აღწეროს მოცემული სუბიექტისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური ასპექტები (მაგ., გარემოებები, რომლებმაც გავლენა მოახდინეს ხელმძღვანელობის განსჯასა და გადაწყვეტილებებზე, რომლის საფუძველზეც მომზადებულია მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება), რათა ეს ინფორმაცია უფრო გამოსადეგი იყოს გამიზნული მომხმარებლებისთვის. ზემოაღნიშნულის გათვალისწინება შეიძლება ასევე მნიშვნელოვანი იყოს აუდიტის ისეთი ძირითადი საკითხის აღწერისას, რომელიც მეორდება წლების განმავლობაში.

გ45. აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაში შეიძლება ასევე მითითებული იყოს ძირითადი ფაქტორები, რომლის შედეგადაც აუდიტორმა ესა თუ ის საკითხი მოცემული აუდიტისთვის მიიჩნია ერთერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად, მაგალითად:

- ეკონომიკური პირობები, რომლებმაც აუდიტორს ხელი შეუშალა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში, როგორიცაა, მაგალითად გარკვეული ფინანსური ინსტრუმენტების არალიკვიდური ბაზრები;
- ახალი ან არასტანდარტული სააღრიცხვო პოლიტიკა, მაგალითად მოცემული სუბიექტის ან დარგისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური საკითხები, რომლის შესახებაც აუდიტის გარიგების გუნდმა კონსულტაციები გაიარა ფირმის ფარგლებში;
- სუბიექტის სტრატეგიის შეცვლა, ან ბიზნესის მოდელის შეცვლა, რამაც არსებითი გავლენა მოახდინა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში (იხ. 13(ბ) პუნქტი)

გ46. აუდიტორის დასკვნაში მიწოდებული ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე იმასთან დაკავშირებით, როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში, პროფესიული განსჯის საგანია. 13(ბ) პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორს შეუძლია აღწეროს:

- აუდიტორის საპასუხო ქმედებების გარკვეული ასპექტები, ან მიდგომა, რომელიც ყველაზე მეტად შესაფერისი იყო მოცემული საკითხისთვის, ან არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკზე რეაგირებისთვის;
- ჩატარებული პროცედურების მოკლე მიმოხილვა;
- აუდიტორის პროცედურების შედეგების მითითება; ან ამ საკითხთან დაკავშირებით ჩატარებული ძირითადი დაკვირვებები.

ან ამ ელემენტების რაიმე კომბინაცია.

კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები შეიძლება ადგენდეს აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერისთვის გარკვეულ ფორმას ან შინაარსს, ან შესაძლოა განსაზღვრავდეს ერთ ან რამდენიმე ზემოაღნიშნულ ელემენტს, რომლებიც გასათვალისწინებელია ამგვარ აღწერაში.

გ47. იმისთვის, რომ გამიზნულმა მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტის ძირითად საკითხებზე ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სპეციფიკის გათვალისწინებით, ასევე აუდიტის ძირითად საკითხებსა და აუდიტორის დასკვნის სხვა ელე-

მენტებს, მათ შორის აუდიტორის მოსაზრებას შორის ურთიერთკავშირის შესახებ, შეიძლება აუცილებელი იყოს სიფრთხილის გამოჩენა, კერძოდ, აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერისას გამოყენებული ტექსტი:

- არ გულისხმობდეს იმას, რომ საკითხი სათანადოდ არ გადაჭრა აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებისას;
- უშუალოდ იყოს დაკავშირებული სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებთან და არ გამოიყენოს ზოგადი მსჯელობა ან სტანდარტული ტექსტი;
- ითვალისწინებდეს, ეს საკითხი როგორ არის განხილული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნაში (შენიშვნებში), თუკი ასე იყო;
- არ მოიცავდეს ან არ გულისხმობდეს ცალკე მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ელემენტების შესახებ.

გ48. მოცემულ კონკრეტულ საკითხთან დაკავშირებით აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს გარკვეული ასპექტების, ან გამოყენებული მიდგომის აღწერა შეიძლება გამიზნულ მომხმარებლებს დაეხმაროს წარმოდგენის შექმნაში უჩვეულო გარემოებებისა და აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვების შესახებ, რომლებიც აუცილებელი იყო არსებითი უზუსტობის რისკზე რეაგირებისთვის, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტის ჩატარების მიდგომა მნიშვნელოვნად საჭიროებს მორგებას სუბიექტის კონკრეტულ ფაქტებსა და გარემოებებზე. გარდა ამისა, გარკვეული პერიოდის აუდიტის მიდგომაზე შეიძლება გავლენა იქონია სუბიექტისთვის დამახასიათებელმა სპეციფიკურმა გარემოებებმა, ეკონომიკურმა პირობებმა, ან დარგში მიმდინარე მოვლენებმა. აუდიტორისთვის შეიძლება ასევე სასარგებლო იყოს იმ ინფორმაციის ხასიათისა და მოცულობის მითითება, რომელიც ამ საკითხთან დაკავშირებით მიეწოდა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

გ49. მაგალითად, როდესაც აუდიტორი აღწერს რომელიმე სააღრიცხვო შეფასების მიმართ გამოყენებულ მიდგომას, რომელსაც მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა უკავშირდებოდა, მისი შეფასებით, როგორიცაა, მაგალითად რთული ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება, აუდიტორმა შეიძლება მოისურვოს იმის მითითება, რომ აუდიტორმა გამოიყენა ფირმაში მომუშავე აუდიტორის ექსპერტის, ან ხელშეკრულებით მოწვეული აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო. ამგვარი მინიშნება აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებაზე არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარი-

შეგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე და, მაშასადამე, წინააღმდეგობაში არ მოდის ასს 620-ის მე-14-15 პუნქტებთან.[33]

გ50. შესაძლებელია რთული იყოს აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურების აღწერა, განსაკუთრებით ისეთის, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტის რთულ სფეროებთან, რომლებიც სუბიექტურ განსჯასა და შეფასებას საჭიროებს. კერძოდ, შეიძლება რთული იყოს ჩატარებული პროცედურების ლაკონურად აღწერა ისე, რომ ადეკვატური ინფორმაცია მიეწოდოს გამიზნულ მომხმარებლებს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკზე რეაგირების მიზნით აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხასიათისა და მოცულობის, ასევე აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვების შესახებ. მიუხედავად ამისა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს გარკვეული ჩატარებული პროცედურების აღწერა, რათა გამიზნულ მომხმარებლებს ინფორმაცია მიაწოდოს იმის თაობაზე, როგორ გადაიჭრა აუდიტში მოცემული საკითხი. როგორც წესი, ამგვარი აღწერა შეიძლება უფრო ზოგადი ხასიათის იყოს და არ უნდა მოიცავდეს პროცედურების დეტალურ აღწერას.

გ51. როგორც აღნიშნული იყო გ46 პუნქტში, აუდიტორს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერისას ასევე შეუძლია ჩატარებული საპასუხო პროცედურების შედეგის მითითება. თუმცა, თუ ამას გააკეთებს აუდიტორი, მან სიფრთხილე უნდა გამოიჩინოს, რათა არ შეიქმნას ისეთი შთაბეჭდილება, რომ ამგვარი აღწერით ის ცალკე მოსაზრებას გამოთქვამს ცალკეულ აუდიტის ძირითად საკითხზე, ან სხვა მხრივ არ გახდეს საეჭვო აუდიტორის მოსაზრება მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

გარემოებები, როდესაც აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხის შესახებ ინფორმირება არ ხდება აუდიტორის დასკვნაში
(იხ. მე-14 პუნქტი)

გ52. შესაძლებელია, რომ კანონმდებლობა ხელმძღვანელობას ან აუდიტორს უკრძალავდეს გარკვეული საკითხის საჯაროდ გამჟღავნებას, რომელიც აუდიტორმა მიიჩნია აუდიტის ძირითად საკითხად. მაგალითად, კანონმდებლობა შეიძლება სპეციალურად კრძალავდეს ისეთი საკითხის საჯაროდ ინფორმირებას, რომელმაც შეიძლება ხელი შეუშალოს სათანადო უფლებამოსილების მქონე ორგანოს ფაქტობრივი, ან საეჭვო უკანონო ქმედების გამოძიებაში (მაგ., საკითხები რომლებიც დაკავშირებულია ან შესაძლოა დაკავშირებული იყოს ფულის გათეთრებასთან).

33. ასს 620 - `*აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება*~.

გ53. როგორც მითითებული იყო 14(ბ) პუნქტში, შესაძლებელია, რომ უკიდურესად იშვიათ შემთხვევაში აუდიტორის დასკვნაში არ მოხდეს ინფორმირება აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული რომელიმე საკითხის შესახებ. ეს იმით აიხსნება, რომ ამგვარი საკითხების ინფორმირება საზოგადოებრივი ინტერესების სასარგებლოდ ხდება, რადგან გამიზნული მომხმარებლებისთვის უფრო მეტ გამჭვირვალობას უზრუნველყოფს აუდიტთან დაკავშირებით. შესაბამისად, გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, რომ არ მოხდება აუდიტის ძირითადი საკითხის შესახებ ინფორმირება, მხოლოდ იმ შემთხვევაში იქნება მიზანშეწონილი, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები სუბიექტის ან საზოგადოებისთვის იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადააჭარბებს მოცემული საკითხის ინფორმირებით მოსალოდნელ სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება.

გ54. გადაწყვეტილების მიღებისას იმის თაობაზე, რომ არ მოხდება აუდიტის რომელიმე ძირითადი საკითხის ინფორმირება, აუდიტორი ითვალისწინებს მოცემულ საკითხთან დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებს. ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება აუდიტორს ეხმარება წარმოდგენის შექმნაში ხელმძღვანელობის მოსაზრებების შესახებ იმ უარყოფით შედეგებზე, რაც შეიძლება მოჰყვეს საკითხის ინფორმირებას. კერძოდ, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პროცედურა აუდიტორს ეხმარება გადაწყვეტილების მიღებაში იმის თაობაზე, აუცილებელია თუ არა ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირება. კერძოდ:

- აუდიტორს ეხმარება წარმოდგენის შექმნაში იმის თაობაზე, რატომ არ გაამჟღავნა სუბიექტმა საკითხი საჯაროდ (მაგ., თუ კანონმდებლობა ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ამ საკითხის გამჟღავნების დაყოვნების ან არგამჟღავნების უფლებას იძლევა), ასევე ხელმძღვანელობის მოსაზრების შესახებ ამ საკითხის გამჟღავნებით მოსალოდნელ უარყოფით შედეგებზე. ხელმძღვანელობა შეიძლება ითვალისწინებდეს კანონმდებლობის ან სხვა ოფიციალური წყაროების გარკვეულ ასპექტებს, რომლებიც ეხება ამგვარი უარყოფითი შედეგების გააზრებას (მაგ., ამ ასპექტებში შეიძლება იგულისხმებოდეს ზიანის მიყენება სუბიექტის კომერციული მოლაპარაკებების ან კონკურენტუნარიანი პოზიციისთვის). თუმცა, მარტო ხელმძღვანელობის შეხედულებები ზემოაღნიშნული უარყოფითი შედეგების შესახებ, თავისთავად, არ ცვლის იმის

აუცილებლობას, რომ აუდიტორმა, 14(ბ) პუნქტის შესაბამისად, თვითონ განსაზღვროს, გონივრულია თუ არა იმის მოლოდინი, რომ საკითხის ინფორმირებით გამოწვეული უარყოფითი შედეგები გადააჭარბებს სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება;

- გამოვლინდება, რაიმე ინფორმაცია მიაწოდა თუ არა სუბიექტმა შესაბამის მარეგულირებელ, ძალოვან ან საზედამხედველო ორგანოებს მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით, კერძოდ, ამგვარი განხილვებით საბუთდება თუ არა ხელმძღვანელობის მტკიცება იმის თაობაზე, რატომ არ არის მიზანშეწონილი მოცემული საკითხის საჯაროდ გამჟღავნება;
- აუდიტორს საშუალება ეძლევა, აუცილებლობის შემთხვევაში, ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ურჩიოს, საჯაროდ გაამჟღავნოს ამ საკითხთან დაკავშირებული სათანადო ინფორმაცია. სახელდობრ, ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წუხილი საკითხის ინფორმირებასთან დაკავშირებით მხოლოდ ამ საკითხის გარკვეულ ასპექტებს ეხება და, მაშასადამე, ამ საკითხთან დაკავშირებული გარკვეული ინფორმაცია შესაძლოა ნაკლებად დელიკატური იყოს და შესაძლებელი იქნება მისი გამჟღავნება.

აუდიტორმა ასევე შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ხელმძღვანელობისგან ოფიციალური წერილის მოპოვება იმის თაობაზე, რატომ არ არის მიზანშეწონილი საკითხის საჯაროდ ინფორმირება, მათ შორის, ხელმძღვანელობის მოსაზრება ამგვარი ინფორმირებით მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგების მნიშვნელობის შესახებ.

გ55. შესაძლებელია, ასევე აუცილებელი იყოს, რომ აუდიტორმა აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხის ინფორმირების შედეგები გააანალიზოს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების ფონზე. გარდა ამისა, შესაძლოა აუდიტორს კანონმდებლობა ავალდებულებდეს მოცემული საკითხის ინფორმირებას სათანადო მარეგულირებელი, ძალოვანი ან საზედამხედველო ორგანოებისთვის, იმის მიუხედავად, ამ საკითხის შესახებ ინფორმაცია აისახება თუ არა აუდიტორის დასკვნაში. გარდა ამისა, ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება გამოადგეს აუდიტორს ამ საკითხის ინფორმირებით მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგების გაანალიზებაში.

გ56. საკითხები, რომლებსაც აუდიტორი იხილავს გადაწყვეტილების მიღებისას იმის თაობაზე, რომ არ მოხდება ინფორმირება, საკმაოდ რთულია და აუდიტორის მხრიდან მნიშვნელოვან განსჯას საჭი-

როებს. შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

`აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილის ფორმა და შინაარსი სხვა გარემოებებისთვის (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ57. მე-16 პუნქტის მოთხოვნები გამოიყენება სამ სიტუაციაში:

ა) აუდიტორი მე-10 პუნქტის შესაბამისად დაადგენს, რომ არ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხი; (იხ. გ59 პუნქტი)

ბ) აუდიტორი მე-14 პუნქტის შესაბამისად დაადგენს, რომ აუდიტის ძირითადი საკითხის შესახებ ინფორმაციას არ მიაწვდის აუდიტორის დასკვნაში და ამის გარდა არ არსებობს სხვა აუდიტის ძირითადი საკითხი;

გ) აუდიტორი აუდიტის ძირითად საკითხებად მიიჩნევს მხოლოდ ისეთ საკითხებს, რომელთა შესახებაც ინფორმირება ხდება მე-15 პუნქტის შესაბამისად.

გ58. ქვემოთ მოცემულია აუდიტორის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუში იმ შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ არ არსებობს არანაირი აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის ინფორმირებაც აუცილებელია:

აუდიტის ძირითადი საკითხები

[*`პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძველი~* ან *`ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა~* - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ჩვენ დავადგინეთ, რომ არ არსებობს სხვა `აუდიტის ძირითადი საკითხი~, რომლის შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.]

გ59. აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრისთვის აუცილებელია იმ საკითხების შედარებითი მნიშვნელობის განხილვა, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა აუდიტში. ამგვარად, შეიძლება ძალიან იშვიათი იყოს ისეთი შემთხვევა, როდესაც საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტორი არ გადაწყვეტს, რომ სულ მცირე აუდიტის ერთი ძირითადი საკითხის შესახებ ინფორმირება მაინც არის აუცილებელი აუდიტორის დასკვნაში იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. თუმცა, ძალიან იშვიათ შემთხვევებში (მაგ., საფონდო ბირჟაზე კოტირებული კომპანიებისთვის, რომლებსაც ძალიან ცოტა ოპერაცია აქვთ განხორციელებული), აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ არ

არსებობს არანაირი აუდიტის ძირითადი საკითხი მე-10 პუნქტის შესაბამისად, რადგან არ არსებობს საკითხები, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ. მე-17 პუნქტი)

გ60. ასს 260-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დროულად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია.[34] აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებისთვის შესაფერისი დრო სხვადასხვანაირი იქნება, კონკრეტული გარიგების გარემოებებიდან გამომდინარე. თუმცა, აუდიტორს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ წინასწარი მოსაზრებების მიწოდება შეუძლია მაშინ, როდესაც მათთან ერთად იხილავს აუდიტის დაგეგმილ მასშტაბსა და ვადებს, ხოლო შემდეგ ხელახლა შეუძლია ამ საკითხების განხილვა, როდესაც ინფორმაციას მიაწვდის აუდიტის შედეგად წამოჭრილი საკითხების შესახებ. ამგვარი ქმედებით შეიძლება შემსუბუქდეს პრაქტიკული პრობლემები, რომლებიც იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, როდესაც აუდიტორი საზრიანი ორმხრივი დიალოგის გამართვას აუდიტის ძირითადი საკითხების ირგვლივ ცდილობს იმ ეტაპზე, როდესაც მთავრდება ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად მომზადება.

გ61. ინფორმირების პროცედურა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს საშუალებას აძლევს, შეიტყონ აუდიტის ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებაც ინფორმირებას აპირებს აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში; ასევე იმის შესაძლებლობაც ეძლევათ, აუცილებლობის შემთხვევაში, უფრო საფუძვლიანი განმარტებები მიიღონ ამ საკითხების შესახებ. ამგვარი განხილვის გასაადვილებლად, აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააცნოს აუდიტორის დასკვნის პროექტი. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პროცედურა აღიარებს მათ მნიშვნელოვან როლს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის საქმეში და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს საშუალებას აძლევს, წარმოდგენა შეიქმნან იმის თაობაზე, რის საფუძველზე მიიღო გადაწყვეტილებები აუდიტორმა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ და როგორ იქნება აღწერილი ისინი აუდიტორის დასკვნაში. გარდა ამისა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმის გაანალიზების საშუალებაც ეძლევათ, სასარ-

34. ასს 260 (გადასინჯული), 21-ე პუნქტი.

გებლო იქნება თუ არა ახალი ან უფრო სრულყოფილი ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ ამ საკითხებზე ინფორმაცია მიეწოდება აუდიტორის დასკვნაში.

გ62. 17(ა) პუნქტის მოთხოვნა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაზე მოიცავს უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებსაც, როდესაც აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხის შესახებ ინფორმირება არ ხდება აუდიტორის დასკვნაში (იხ. პუნქტები მე-14 და გ54).

გ63. 17 (ბ) პუნქტის მოთხოვნა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით იმის თაობაზე, რომ, აუდიტორის გადაწყვეტილებით, არ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში, შეიძლება აუდიტორისთვის ხელსაყრელ შესაძლებლობას ქმნიდეს, რათა მან უფრო დეტალურად განიხილოს საკითხი სხვებთან ერთად (მათ შორის, გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან, თუ ასეთი პირი დანიშნული იყო), ვისაც ესმის აუდიტი და ის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც შეიძლება გამოვლენილიყო აუდიტის შედეგად. ამგვარი განხილვების შედეგად აუდიტორს შეიძლება მოუწიოს თავისი გადაწყვეტილების გადახედვა იმის თაობაზე, რომ არ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხები.

დოკუმენტაცია (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ64. ასს 230-ის მე-8 პუნქტის თანახმად, აუდიტორმა უნდა მოამზადოს აუდიტის ისეთი დოკუმენტაცია, რომელიც საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე არ ყოფილა დაკავშირებული მოცემულ აუდიტთან, სხვასთან ერთად წარმოდგენა შეიქმნას აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვების შესახებ. აუდიტის ძირითად საკითხებთან მიმართებაში პროფესიული განხილვები მოიცავს იმის დადგენას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხებიდან რომელს დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება, ასევე თითოეული ამ საკითხთაგანი არის თუ არა აუდიტის ძირითადი საკითხი. სავარაუდოდ, აუდიტორს ამგვარ განხილვაში დაეხმარება დოკუმენტაცია, რომელიც ასახავს აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებულ საკითხებს, თითოეულ საკითხთან დაკავშირებული აუდიტის დოკუმენტაცია (იხ. პუნქტი გ39) და ასევე აუდიტის სხვა დოკუმენტაცია, რომელიც ეხება აუდიტის პროცესში

გამოვლენილ მნიშვნელოვან საკითხებს (მაგ., როგორიცაა მოხსენებითი ბარათი აუდიტის დასრულების შესახებ). თუმცა, წინამდებარე ასს აუდიტორს არ ავალდებულებს დოკუმენტებში იმის დაფიქსირებასა და ახსნას, რატომ არ დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება სხვა საკითხებს, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 705
(გადასინჯული)

მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 705-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო 1

მოდიფიცირებული მოსაზრების ტიპები 2

ძალაში შესვლის თარიღი 3

მიზანი 4

განმარტებები 5

მოთხოვნები

გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება 6

აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების ტიპის განსაზღვრა 7-15

აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი მოსაზრების მოდიფიცირების შემთხვევაში 16-29

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 30

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მოდიფიცირებული მოსაზრებების ტიპები გ1

გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება გ2-გ12

აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების
ტიპის განსაზღვრა გ13-გ16

აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი მოსაზრების
მოდიფიცირების შემთხვევაში გ17-გ26

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი
პირების ინფორმირება გ27

დანართი: მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცველი აუდიტორის
დასკვნის ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 705 (გადასინჯული) - *`მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში"* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *`დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად"* - ერთად.

შესავალი

ასს 705-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, შეადგინოს გარემოებების შესაფერისი დასკვნა, როდესაც ასს 700-ის (გადასინჯული)[1] შესაბამისად მოსაზრების ჩამოყალიბების დროს აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება; გარდა ამისა, განხილულია, რა გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება. ნებისმიერ შემთხვევაში ასს 700-ით (გადასინჯული) გათვალისწინებული საანგარიშგებო მოთხოვნები გამოიყენება და ისინი გამეორებული არ არის ამ ასს-ში, თუ მათ კონკრეტულად არ ეხება ან არ ცვლის წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები.

მოდიფიცირებული მოსაზრებების ტიპები

2. წინამდებარე სტანდარტით დადგენილია სამი ტიპის მოდიფიცირებული მოსაზრება, კერძოდ, პირობითი, უარყოფითი და უარი მოსაზრების გამოთქმაზე. გადაწყვეტილება იმის შესახებ, თუ რომელი ტიპის მოდიფიცირებული მოსაზრებაა მიზანშეწონილი, დამოკიდებულია:

   ა) იმ საკითხის ხასიათზე, რომელიც იწვევს მოდიფიცირების საჭიროებას, ანუ ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია თუ არა, ან, როდესაც შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, თუ შესაძლებელია, რომ არსებითად მცდარი იყოს; და

   ბ) ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამა თუ იმ საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოველისმომცველობის აუდიტორისეულ განსჯაზე. (იხ. პუნქტი გ1)

ძალაში შესვლის თარიღი

3. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ.

---

1. ასს 700 (გადასინჯული) - `*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.*~

მიზანი

4. აუდიტორის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ სათანადოდ მოდიფიცირებული მოსაზრების ნათლად გამოხატვა, რაც აუცილებელია იმ შემთხვევაში, როდესაც:

   ა) აუდიტორი მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან

   ბ) აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რათა დაასკვნას, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას.

განმარტებები

5. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) ყოვლისმომცველი - ეს ტერმინი გამოიყენება უზუსტობებთან მიმართებით, ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობების გავლენის აღწერისთვის ან ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ უზუსტობების შესაძლო გავლენის აღწერისთვის, თუ ასეთი არსებობს, რომელთა აღმოჩენა ვერ მოხერხდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გამო. ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობის ყოვლისმომცველი გავლენა არის ისეთი გავლენა, რომელიც აუდიტორის შეფასებით:

      (i) არ შემოიფარგლება ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტებით, ანგარიშებით ან მუხლებით;

      (ii) თუ შემოიფარგლება ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტებით, ანგარიშებით ან მუხლებით, წარმოადგენს ან შეიძლება წარმოადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების არსებით ნაწილს; ან

      (iii) განმარტებებთან მიმართებაში, გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგების გაგებისათვის.

   ბ) მოდიფიცირებული მოსაზრება – პირობითი მოსაზრება, უარყოფითი მოსაზრება ან აუდიტორის უარი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე.

მოთხოვნები

გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება

6. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მოდიფიცირებული მოსაზრება უნდა გამოთქვას, როდესაც:

   ა) აუდიტორი მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან (იხ. პუნქტები გ2-გ7)

   ბ) აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რათა დაასკვნას, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. (იხ. პუნქტები გ8-გ12)

აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების ტიპის განსაზღვრა

პირობითი მოსაზრება

7. აუდიტორმა პირობითი მოსაზრება უნდა გამოხატოს, როდესაც:

   ა) მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, მაგრამ დაასკვნის, რომ უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი; ან

   ბ) არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებსაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება, მაგრამ დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, შეიძლება იყოს არსებითი, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.

უარყოფითი მოსაზრება

8. აუდიტორმა უარყოფითი მოსაზრება უნდა გამოხატოს, როდესაც მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, მაგრამ დაასკვნის, რომ უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითიცაა და ყოვლისმომცველიც.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარი

9. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს, როდესაც არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება და დაასკვნის, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძ-

ლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, თუ ასეთი არსებობს, შეიძლება იყოს არსებითიც და ყოვლისმომცველიც.

10. აუდიტორმა მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს, როდესაც ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, მრავალი განუსაზღვრელობა არსებობს და აუდიტორი დაასკვნის, რომ მართალია, მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები თითოეულ განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით, მაგრამ შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბება, განუსაზღვრელობების შესაძლო ურთიერთქმედებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი კუმულაციური გავლენის გამო.

აუდიტორის მიერ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვების გამო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის შედეგი

11. თუ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ აუდიტორისათვის ცნობილი გახდება, რომ ხელმძღვანელობამ შეზღუდა აუდიტის მასშტაბი, რაც აუდიტორის აზრით, სავარაუდოდ, გამოიწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაზე პირობითი მოსაზრების გამოთქმის ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარის აუცილებლობას, მან ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს აღნიშნული შეზღუდვის მოხსნა.

12. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის წინამდებარე ასს-ის მე-11 პუნქტში მითითებული შეზღუდვის მოხსნაზე, აუდიტორმა ამის შესახებ ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები სუბიექტის მართვაში არ მონაწილეობენ[2] და უნდა განსაზღვროს, შესაძლებელია თუ არა ალტერნატიული პროცედურების ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

13. როდესაც აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მან ზემოაღნიშნულის გავლენა შემდეგნაირად უნდა განსაზღვროს:

    ა) თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების (თუ ასეთი არსებობს) შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება არსებითი იყოს, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება; ან

2. ასს 260 (გადასინჯული) - `*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება,*~ მე-13 პუნქტი.

ბ) თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების (თუ ასეთი არსებობს) შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება იყოს არსებითიც და ყოვლისმომცველიც და ამის გამო პირობითი მოსაზრება არაადეკვატური იქნება არსებული მდგომარეობის ასახვისათვის:

(i) აუდიტორმა უარი უნდა თქვას აუდიტის გაგრძელებაზე, როდესაც ამის გაკეთება მიზანშეწონილია პრაქტიკული თვალსაზრისით და დაშვებულია კანონმდებლობით; ან (იხ. პუნქტი გ13)

(ii) თუ აუდიტორის დასკვნის შედგენამდე აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა მიზანშეწონილი არ არის პრაქტიკული თვალსაზრისით, ან შესაძლებელი არ არის, მან მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს აუდიტორის დასკვნაში. (იხ. პუნქტი გ14)

14. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს აუდიტის გაგრძელებაზე, როგორც ამას ითვალისწინებს 13(ბ)(i) პუნქტი, მან გარიგების შესრულების შეწყვეტამდე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ყველა იმ უზუსტობის შესახებ, რომლებიც გამოიწვევდა აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას. (იხ. პუნქტი გ15)

უარყოფით მოსაზრებასთან ან მოსაზრების გამოთქმაზე უართან დაკავშირებული სხვა საკითხები

15. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუცილებელია უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმა, ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარი, არ შეიძლება, რომ მან ცალკეული ფინანსური ანგარიშგების, ან მისი ერთი ან რამდენიმე ინდივიდუალური ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის შესახებ იმავე აუდიტორის დასკვნაში გამოთქვას არამოდიფიცირებული მოსაზრება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის იმავე საფუძვლებთან მიმართებით. ასეთ ვითარებაში, ერთსა და იმავე აუდიტორის დასკვნაში ამგვარი არამოდიფიცირებული მოსაზრების ჩართვა[3] წინააღმდეგობაში მოვიდოდა მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის უარყოფით მოსაზრებასთან ან მოსაზრების გამოთქმაზე უართან. (იხ. პუნქტი გ16)

3. ასს 805 (გადასინჯული) - *`სპეციფიკური საკითხები - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი~* - ეხება გარემოებებს, როდესაც აუდიტორი დაქირავებულია ფინანსური ანგარიშგების ერთი ან რამდენიმე კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის შესახებ მოსაზრების გამოსათქმელად.

აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი მოსაზრების მოდიფიცირების შემთხვევაში

აუდიტორის მოსაზრება

16. თუ აუდიტორი მოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს, მან აუდიტორის დასკვნის მოსაზრების ნაწილი უნდა დაასათაუროს შემდეგნაირად: `პირობითი მოსაზრება,~ `უარყოფითი მოსაზრება,~ ან `მოსაზრების გამოთქმაზე უარი~, საჭიროებისამებრ. (იხ. პუნქტები გ17-გ19)

პირობითი მოსაზრება

17. როდესაც აუდიტორი პირობით მოსაზრებას გამოთქვამს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული არსებითი უზუსტობის გამო, აუდიტორმა უნდა განაცხადოს, რომ, აუდიტორის აზრით, გარდა `პირობითი მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი საკითხ(ებ)ის გავლენისა:

    ა) თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) […] [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად – როდესაც დასკვნას იძლევა სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ან

    ბ) თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად - როდესაც დასკვნას იძლევა შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

    თუ მოსაზრების მოდიფიცირების აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, აუდიტორმა მოდიფიცირებული მოსაზრებისათვის უნდა გამოიყენოს შესაბამისი ფრაზა `გარდა ამ საკითხ(ებ)ის შესაძლო გავლენისა ...~. (იხ. პუნქტი გ20)

უარყოფითი მოსაზრება

18. როდესაც აუდიტორი უარყოფით მოსაზრებას გამოხატავს, მან უნდა განაცხადოს, რომ, აუდიტორის აზრით, `უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი საკითხების მნიშვნელობის გამო:

ა) თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანადა არ ასახავს) … [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად – როდესაც დასკვნას იძლევა სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ან

ბ) თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად - როდესაც დასკვნას იძლევა შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

19. როდესაც აუდიტორი მოსაზრების გამოთქმაზე უარს აცხადებს იმის გამო, რომ ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მან:

ა) უნდა აღნიშნოს, რომ თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრებას არ გამოთქვამს;

ბ) ასევე, `მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი საკითხ(ებ)ის მნიშვნელობის გამო, აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად; და

გ) შეცვალოს ასს 700-ის (გადასინჯული) 24(ბ) პუნქტით მოთხოვნილი ტექსტი, სადაც მითითებულია, რომ ჩატარდა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი. კერძოდ, ამის ნაცვლად უნდა მიუთითოს, რომ აუდიტორი დაქირავებული იყო ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად.

მოსაზრების საფუძველი

20. თუ აუდიტორი მოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, მან გარდა იმისა, რომ აუდიტორის დასკვნას შეადგენს ასს 700-ით (გადასინჯული) მოთხოვნილი სპეციფიკური ელემენტების გათვალისწინებით, (იხ. პუნქტი გ21)

ა) უნდა შეცვალოს ასს 700-ის (გადასინჯული) 28-ე პუნქტით მოთხოვნილი სათაური `მოსაზრების საფუძველი~ და დაასათაუროს საჭიროებისამებრ: `პირობითი მოსაზრების საფუძველი,~ `უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი,~ ან `მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი~; და

ბ) დასკვნის ამ ნაწილში უნდა აღწეროს მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი.

21. თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობაა, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ თანხებთან (მათ შორის, განმარტებით შენიშვნებში მოცემულ რაოდენობრივი ხასიათის ინფორმაციასთან), აუდიტორმა `მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში უნდა აღწეროს აღნიშნული უზუსტობა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი გავლენის რაოდენობრივი შეფასება, თუ ამის გაკეთება შესაძლებელია. თუ, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელია უზუსტობის ფინანსური გავლენის რაოდენობრივი შეფასება, აუდიტორმა ესეც უნდა აღნიშნოს დასკვნის ამ ნაწილში. (იხ. პუნქტი გ22)

22. თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც დაკავშირებულია განმარტებით შენიშვნებში მოცემულ ტექსტურ ინფორმაციასთან, აუდიტორმა `მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში უნდა მიუთითოს, რატომ არის ეს ინფორმაცია მცდარი.

23. თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც დაკავშირებულია ისეთი ინფორმაციის არგამჟღავნებასთან, რომლის ასახვაც განმარტებით შენიშვნებში სავალდებულოა, აუდიტორმა:

ა) ეს საკითხი უნდა განიხილოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;

ბ) `მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში უნდა აღწეროს, რა სახის ინფორმაციაა გამოტოვებული; და

გ) თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, ჩართოს გამოტოვბული ინფორმაცია, თუ ამის გაკეთება შესაძლებელია პრაქტიკული თვალსაზრისით და აუდიტორი მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს გამოტოვებული ინფორმაციის შესახებ. (იხ. პუნქტი გ23)

24. თუ მოსაზრების მოდიფიცირება გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცე-

ბულებების მოპოვება, მან `მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში უნდა ახსნას ამის მიზეზები.

25. თუ აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამს, მან უნდა შეცვალოს ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(დ) პუნქტით მოთხოვნილი ტექსტი იმის შესახებ, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები არის თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად, კერძოდ, სიტყვა `მოსაზრების~ წინ დაამატოს სიტყვა `პირობითი~ ან `უარყოფითი~, საჭიროებისამებრ.

26. როდესაც აუდიტორი დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე უარს აცხადებს, აუდიტორის დასკვნა არ უნდა შეიცავდეს ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(ბ) და 28(დ) პუნქტებით მოთხოვნილ ელემენტებს. ეს ელემენტებია:

    ა) აუდიტორის დასკვნის იმ ნაწილის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობები; და

    ბ) განცხადება იმის თაობაზე, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები არის თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

27. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამს, ან უარს აცხადებს მოსაზრების გამოთქმაზე, აუდიტორმა `მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში მაინც უნდა აღწეროს ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილია და, მისი აზრით, გამოიწვევდა მოსაზრების მოდიფიცირებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი გავლენის შეფასება. (იხ. პუნქტი გ24)

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე

28. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე იმის გამო, რომ ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მან უნდა შეცვალოს ასს 700-ის (გადასინჯული) 39-41-ე პუნქტებით მოთხოვნილი აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა და გაითვალისწინოს მხოლოდ შემდეგი საკითხები: (იხ. პუნქტი გ25)

ა) აუდიტორის პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატაროს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად და გასცეს აუდიტორის დასკვნა;

ბ) თუმცა, `მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი საკითხ(ებ)ის გამო, აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად; და

გ) განცხადება აუდიტორის დამოუკიდებლობისა და სხვა ეთიკური ვალდებულებების შესახებ, რაც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(გ) პუნქტით.

მოსაზრებები იმ შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე

29. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, აუდიტორის დასკვნა არ უნდა მოიცავდეს `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილს ასს 701-ის[4] შესაბამისად, ან `სხვა ინფორმაცია~ ნაწილს ასს 720-ის[5] (გადასინჯული) შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ26)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

30. როდესაც აუდიტორი ვარაუდობს აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების მოდიფიცირებას, მან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს იმ გარემოებების შესახებ, რომლებიც მოსაზრების მოდიფიცირებას გამოიწვევს, ასევე უნდა გააცნოს მოდიფიცირებული მოსაზრების გამომხატველი ტექსტი. (იხ. პუნქტი გ27)

* * *

4. ასს 701 - `*აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*~, მე-11-13 პუნქტები.

5. ასს 720 (გადასინჯული) - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*~, პუნქტი გ54.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მოდიფიცირებული მოსაზრებების ტიპები (იხ. მე-2 პუნქტი)

გ1. შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია, რა გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრების ტიპზე მოდიფიცირების საჭიროების გამომწვევი საკითხებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობის აუდიტორისეული განსჯა.

მოდიფიცირების საჭიროების გამომწვევი საკითხების ხასიათი	*აუდიტორის განსჯა საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობის შესახებ*	
	არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი	*არსებითია და ყოვლისმომცველი*
ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია	პირობითი მოსაზრება	უარყოფითი მოსაზრება
საკმარისი და შესაფერსი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობა	პირობითი მოსაზრება	უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება

არსებითი უზუსტობების ხასიათი (იხ. პუნქტი 6(ა))

გ2. ასს 700-ით (გადასინჯული) მოითხოვება, რომ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებისათვის აუდიტორმა უნდა დაასკვნას, მოიპოვა თუ არა დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას[6]. ამგვარი დასკვნის გამოსატანად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს და გაითვალისწინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, თუ ასეთი იარსებებს, ასს 450-ის[7] შესაბამისად.

6. ასს 700 (გადასინჯული), მე-11 პუნქტი.

7. ასს 450 - `*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება,*~ მე-11 პუნქტი.

გ3. ასს 450-ში უზუსტობა განმარტებულია შემდეგნაირად: განსხვავება, რომელიც არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლის თანხაში, კლასიფიკაციაში, წარდგენაში, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნაში გამჟღავნებულ ინფორმაციასა და იმ თანხას, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნაში გამჟღავნებულ ინფორმაციას შორის, რაც ამ მუხლისთვის მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. მაშასადამე, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა შეიძლება დაკავშირებული იყოს:

ა) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობასთან;

ბ) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებასთან; ან

გ) ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიზანშეწონილობასთან ან ადეკვატურობასთან.

შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობა

გ4. ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც:

ა) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკა არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისი;

ბ) ფინანსურ ანგარიშგებაში სწორად არ არის აღწერილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების, სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგების ან ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მნიშვნელოვან მუხლთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკა; ან

გ) ფინანსური ანგარიშგება, თანდართული განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით, ისე არ ასახავს ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებულ ოპერაციებსა და მოვლენებს, რომ მიღწეულ იქნეს სამართლიანი წარდგენა.

გ5. ხშირად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში მოცემულია სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებების აღრიცხვისა და განმარტებით შენიშვნებში ამ ცვლილების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნები. როდესაც სუბიექტი ცვლის შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკას, შეიძლება წარმოიქმნას ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა, თუ არ დაიცავს ზემოაღნიშნულ მოთხოვნებს.

შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება

გ6. ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას:

ა) თუ ხელმძღვანელობა შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად არ იყენებს, მათ შორის, თუ ხელმძღვანელობა შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკას უცვლელად არ იყენებს სხვადასხვა პერიოდში, ან მსგავს ოპერაციებსა და მოვლენებთან მიმართებაში (გამოყენების უცვლელობა); ან

ბ) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების მეთოდის გამო (როგორიცაა, მაგალითად უნებლიე შეცდომა გამოყენების დროს).

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების მიზანშეწონილობა ან ადეკვატურობა

გ7. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების მიზანშეწონილობასთან ან ადეკვატურობასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას მაშინ, როდესაც:

ა) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ყველანაირი ინფორმაცია;

ბ) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად; ან

გ) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით კონკრეტულად მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა, არ მოიცავს სხვა დამატებით ინფორმაციას, რაც აუცილებელია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის ხასიათი (იხ. პუნქტი 6(ბ))

გ8. უდიტორის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობა (ასევე უწოდებენ აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას) შესაძლოა განპირობებული იყოს შემდეგი ფაქტორებით:

ა) გარემოებები, რომლებიც სუბიექტის კონტროლის ფარგლებს სცილდება;

ბ) აუდიტორის სამუშაოს ხასიათთან ან ვადებთან დაკავშირებული გარემოებები; ან

გ) ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვები.

გ9. კონკრეტული პროცედურების ჩატარების შეუძლებლობა არ წარმოადგენს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას, თუ აუდიტორს შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ალტერნატიული პროცედურების ჩატარებით. თუ ეს შეუძლებელია, გამოიყენება 7(ბ) და მე-9-10 პუნქტებში მოცემული მოთხოვნები, საჭიროებისამებრ. ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებულმა შეზღუდვებმა შეიძლება სხვაგვარი ზეგავლენა იქონიოს აუდიტზე, მაგალითად აუდიტორის მიერ თაღლითობის რისკების შეფასებასა და გარიგების გაგრძელების საკითხის განხილვაზე.

გ10. შემდეგი მაგალითები ასახავს გარემოებებს, რომლებიც სუბიექტის კონტროლის ფარგლებს სცილდება:

- განადგურდა სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერები;
- სუბიექტის მნიშვნელოვანი კომპონენტის ბუღალტრული ჩანაწერები განუსაზღვრელი ვადით დააყადაღა სახელმწიფო ორგანომ.

გ11. აუდიტორის სამუშაოს ხასიათთან ან ვადებთან დაკავშირებული გარემოებების მაგალითებია, როდესაც:

- სუბიექტს მოეთხოვება ბუღალტრული აღრიცხვის წილობრივი მეთოდის გამოყენება მეკავშირე საწარმოებისათვის და აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას ამ უკანასკნელის ფინანსურ ინფორმაციაზე, რათა შეაფასოს, სწორად არის თუ არა გამოყენებული წილობრივი მეთოდი;
- აუდიტორად დანიშვნის დრო ისეთია, რომ აუდიტორს საშუალება არა აქვს, დააკვირდეს მარაგის ინვენტარიზაციას;
- აუდიტორი ადგენს, რომ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარება საკმარისი არ არის, მაგრამ სუბიექტის შიდა კონტროლი ეფექტიანი არ არის.

გ12. ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვით გამოწვეული, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის მაგალითებია:

- როდესაც ხელმძღვანელობა აუდიტორს ხელს უშლის მარაგის ინვენტარიზაციაზე დაკვირვებაში;
- ხელმძღვანელობა აუდიტორს ხელს უშლის კონკრეტული ანგარიშის ნაშთების შესახებ გარე მხარისთვის დადასტურების მოთხოვნაში.

აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების ტიპის განსაზღვრა

აუდიტორის მიერ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვების გამო, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის შედეგი
(იხ. პუნქტები 13(ბ)(i)-14)

გ13. პრაქტიკულად, აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა შეიძლება დამოკიდებული იყოს იმაზე, რა ეტაპზეა აუდიტის გარიგების შესრულება იმ დროისათვის, როდესაც ხელმძღვანელობა შეზღუდავს აუდიტის მასშტაბს. თუ აუდიტორს, ძირითადად, დასრულებული აქვს აუდიტი, მან შეიძლება გადაწყვიტოს აუდიტის დასრულება, რამდენადაც ეს შესაძლებელია, მოსაზრების გამოთქმაზე უარი განაცხადოს დასკვნაში და აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა აღწეროს `მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი~ ნაწილში, სანამ შეწყვეტს დავალების შესრულებას.

გ14. გარკვეულ გარემოებებში შეიძლება შეუძლებელი იყოს აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა, თუ აუდიტორს კანონმდებლობით მოეთხოვება აუდიტის გაგრძელება, მაგალითად, როდესაც აუდიტორი დანიშნულია სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორად. ეს ეხება იმ იურისდიქციებსაც, სადაც აუდიტორი ინიშნება ისეთი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად, რომელიც მომზადებულია სპეციფიკური პერიოდისთვის და აუდიტორს გარიგებიდან გასვლა ეკრძალება ამ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დასრულებამდე, ან აუდიტორი ინიშნება კონკრეტული ვადით და ამ ვადის გასვლამდე აუდიტორს ეკრძალება გარიგებიდან გასვლა. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს აუდიტორის დასკვნაში სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება.[8]

8. ასს 706 (გადასინჯული) – *„მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*, პუნქტი გ10.

გ15. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა აუცილებელია, აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის გამო, შეიძლება არსებობდეს პროფესიული, სამართლებრივი ან მარეგულირებელი მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა გარიგებიდან გასვლასთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ აცნობოს მარეგულირებელ ორგანოებს ან სუბიექტის მესაკუთრეებს.

უარყოფით მოსაზრებასთან ან მოსაზრების გამოთქმაზე უართან დაკავშირებული სხვა საკითხები (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ16. ქვემოთ განხილულია დასკვნის წარდგენის გარემოებების მაგალითები, რომლებიც არ ეწინააღმდეგება აუდიტორის უარყოფით მოსაზრებას ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარს:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოცემული საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოხატვა იმ შემთხვევაში, როდესაც იმავე პერიოდში, იმავე ფინანსურ ანგარიშგებაზე უარყოფითი მოსაზრებაა გამოხატული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლების შესაბამისად.[9]
- მოსაზრების გამოთქმაზე უარი ოპერაციების შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ და არამოდიფიცირებული მოსაზრება - ფინანსურ მდგომარეობაზე (იხ. ასს 510[10]). ამ შემთხვევაში, აუდიტორს მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების გამოთქმაზე უარი არ განუცხადებია.

აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი მოსაზრების მოდიფიცირების შემთხვევაში

აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ17. დანართში მოცემული 1-ლი და მე-2 ნიმუშები ეხება აუდიტორის დასკვნებს, რომლებიც მოიცავს პირობით და უარყოფით მოსაზრებებს, შესაბამისად, იმის გამო, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.

გ18. დანართის მე-3 ნიმუში ეხება აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს პირობით მოსაზრებას, რაც გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. მე-4 ნიმუში მოიცავს აუდიტორის უარს მოსაზრების გამოთქმაზე, რადგან აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი

9. ამგვარი გარემოების აღწერისათვის იხ. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი გ31.

10. ასს 510 – „*პირველი აუდიტის გარიგება – საწყისი ნაშთები,*˜ მე-10 პუნქტი.

და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტის შესახებ. მე-5 ნიმუში მოიცავს აუდიტორის უარს მოსაზრების გამოთქმაზე, რაც იმითია განპირობებული, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალ ელემენტთან დაკავშირებით. ამ ორ უკანასკნელ შემთხვევაში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც. მოდიფიცირებული მოსაზრებების შემცველი აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები სხვა ასს-ების დანართებშიც არის მოცემული, რომლებიც ეხება აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებელობებს, მათ შორის ასს 570-ში (გადასინჯული).[11]

აუდიტორის მოსაზრება (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ19. ამ სათაურის შეცვლით მომხმარებლებისთვის ნათელი ხდება, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია და ამავე დროს ჩანს, რა ტიპისაა მოდიფიცირებული მოსაზრება.

პირობითი მოსაზრება (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ20. თუ აუდიტორი პირობით მოსაზრებას გამოთქვამს, მიზანშეწონილი არ იქნება აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების ნაწილში ისეთი ფრაზების გამოყენება, როგორიცაა მაგალითად `ზემოაღნიშნულ ახსნასთან ერთად~, ან `თუკი~, რადგან ეს ფრაზები არ არის საკმარისად ცხადი, არც ეფექტური.

მოსაზრების საფუძველი (იხ. მე-20, 21-ე, 23-ე და 27-ე პუნქტები)

გ21. აუდიტორის დასკვნის ერთგვაროვნება მომხმარებლებს ეხმარება უჩვეულო გარემოებების დადგენასა და გაცნობიერებაში, თუკი ასეთი გარემოებები არსებობს. შესაბამისად, მართალია, მოდიფიცირებული მოსაზრებისა და მოდიფიცირების გამომწვევი მიზეზების აღსაწერად გამოსაყენებელი ტექსტის ერთგვაროვნების მიღწევა შეიძლება შეუძლებელი იყოს, მაგრამ სასურველია აუდიტორის დასკვნის როგორც ფორმის, ისე შინაარსის ერთგვაროვნება.

გ22. არსებითი უზუსტობების ფინანსური გავლენის მაგალითია (რაც აუდიტორმა შეიძლება აღწეროს აუდიტორის დასკვნის `მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში): სუბიექტის მოგების გადასახადზე, დაბეგვრამდელ მოგებაზე, წმინდა მოგებასა და საკუთარ კაპიტალზე მარაგის გადიდებული შეფასების გავლენის რაოდენობრივი შეფასება.

11. ასს 570 (გადასინჯული) - `*ფუნქციონირებადი საწარმო*~.

გ23. `მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში გამოტოვებული ინფორმაციის აღწერა, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელი იქნება, თუ:

ა) ეს ინფორმაცია არ მოუმზადებია ხელმძღვანელობას და აუდიტორს არც რაიმე სხვა გზით არ შეუძლია მისი მოპოვება; ან

ბ) აუდიტორის აზრით, აღნიშნული ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნასთან მიმართებაში შეუსაბამოდ დიდი მოცულობისაა.

გ24. `მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი კონკრეტული საკითხით გამოწვეული აუდიტორის უარყოფითი მოსაზრება ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარი არ არის იმის გამამართლებელი არგუმენტი, რომ აუდიტორმა არ აღწეროს სხვა საკითხები, რომლებიც, სხვა შემთხვევაში, მოითხოვდა აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას. ასეთ ვითარებაში, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტორისთვის ცნობილი ამგვარი სხვა საკითხების გამჟღავნება.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე (იხ. 28-ე პუნქტი)

გ25. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, უკეთესია, თუ `აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ განყოფილებაში გამოყენებული იქნება ის ფრაზები, რაც ნაჩვენებია წინამდებარე ასს-ის დანართის მე-4 და მე-5 ნიმუშებში. კერძოდ:

- ტექსტი, რომელიც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(ა) პუნქტით, შეცვლილი იქნება შემდეგნაირად: `აუდიტორის პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატაროს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად~; და
- ტექსტი, რომელიც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(გ) პუნქტით, აუდიტორის დამოუკიდებლობისა და სხვა ეთიკური მოთხოვნების შესახებ.

მოსაზრებები იმ შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე
(იხ. 29-ე პუნქტი)

გ26. მომხმარებლებისთვის სასარგებლო ინფორმაციაა `მოსაზრების გამოთქმაზე უარი~ ნაწილში იმ მიზეზების აღწერა, რის გამოც აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. მომხმარებლები ამით გაიგებენ, რატომ აცხადებს უარს აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების

გამოთქმაზე და, გარდა ამისა, შეიძლება თავიდან აიცილონ ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე მიზანშეუწონლად დაყრდნობა. თუმცა, აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ისეთი ძირითადი საკითხების ინფორმირებით, რომლებიც არ იწვევს აუდიტორის უარს მოსაზრების გამოთქმაზე, შეიძლება ისეთი შთაბეჭდილება შეიქმნას, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება უფრო სანდოა ამ საკითხებთან მიმართებაში, ვიდრე მიზანშეწონილი იქნებოდა მოცემულ გარემოებებში. ამიტომ ამის გაკეთება შეუსაბამო იქნება მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უართან. ანალოგიურად, მიზანშეწონილი არ იქნებოდა `სხვა ინფორმაცია~ ნაწილის ჩართვა ასს 720-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, სადაც აისახება აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებასთან სხვა ინფორმაციის შესაბამისობის შესახებ. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე ასს-ის 29-ე პუნქტი კრძალავს აუდიტორის დასკვნაში `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ან `სხვა ინფორმაცია~ ნაწილების ჩართვას იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, თუკი აუდიტორს კანონმდებლობა არ ავალდებულებს დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ან სხვა ინფორმაციის ინფორმირებას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ. 30-ე პუნქტი)

გ27. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება ისეთ გარემოებებზე, რომლებიც, აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას გამოიწვევს, აგრეთვე მოდიფიცირების სავარაუდო ტექსტის შესახებ:

ა) აუდიტორს საშუალებას აძლევს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აცნობოს განზრახული მოდიფიცირებისა და მათი მიზეზების შესახებ;

ბ) აუდიტორს საშუალებას აძლევს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან შეათანხმოს საკითხ(ებ)ი, რომლებიც გამოიწვევს მოსალოდნელი მოდიფიცირების აუცილებლობას, ან დაადასტუროს საკითხები, რომელთა თაობაზე ხელმძღვანელობასთან უთანხმოება წარმოიქმნა; და

გ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს საშუალებას აძლევს, როდესაც შესაფერისია, აუდიტორს მიაწოდოს დამატებითი ინფორმაცია და განმარტებები იმ საკითხებზე, რომლებიც მოდიფიცირების აუცილებლობას იწვევს.

დანართი

(იხ. პუნქტები გ17-გ18 და გ25)

მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცველი აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას იმის გამო, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას იმის გამო, რომ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას იმის გამო, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება უცხოური მეკავშირე საწარმოს შესახებ.
- მე-4 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს მოსაზრების გამოთქმაზე უარს იმის გამო, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტის შესახებ.
- მე-5 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს მოსაზრების გამოთქმაზე უარს იმის გამო, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალი ელემენტის შესახებ.

<u>1-ლი ნიმუში - პირობითი მოსაზრება, რაც გამოწვეულია იმით, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.</u>

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600[1] არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის[2] შესაბამისად;
- მარაგის შესახებ ინფორმაცია არასწორია. ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში ეს უზუსტობა არსებითია, მაგრამ ყოვლისმომცველი არ არის (ე.ი. მიზანშეწონილია პირობითი მოსაზრება);
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;

1. ასს 600 - *`სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)`.*
2. ასს 210 - *`აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება`.*

- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[3]

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას საღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - *`პირობითი მოსაზრების საფუძველი~ - ნაწილში* აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგების გარდა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

კომპანიის მარაგი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით. ხელმძღვანელობამ მარაგი თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზიო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით კი არ ასახა, არამედ თვითღირებულებით, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევაა. კომპანიის ბუღალტრული ჩანაწერები

3. ქვესათაური `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

გვიჩვენებს, რომ ხელმძღვანელობას მარაგი თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით რომ აესახა, აუცილებელი იქნებოდა მარაგის xxx-ით შემცირება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე. შესაბამისად, გაყიდული საქონლის თვითღირებულება გაიზრდებოდა xxx-ით, ხოლო მოგების გადასახადი, წმინდა მოგება და აქციონერთა კაპიტალი შემცირდებოდა xxx-ით, xxx-ით და xxx-ით, შესაბამისად.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*~ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-6 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-6 ნიმუშის `სხვა ინფორმაცია~ ნაწილის ბოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება პირობითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმავდროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.]

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. ამასთან, დავადგინეთ, რომ - `*პირობითი მოსაზრების საფუძველი*~ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ქვემოთ განხილული საკითხებიც აუდიტის ძირითადი საკით-

ხებია, რომელთა შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.

[*თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.*]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[4]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

4. ამ ასს-ში ყველგან, საილუსტრაციო აუდტორის დასკვნის ნიმუშებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების `ხელმძღვანელობა~ და `მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები~ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-2 ნიმუში - უარყოფითი მოსაზრება, რაც გამოწვეულია იმით, რომ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის (სუბიექტისა და მისი შვილობილი საწარმოების) აუდიტი (ე.ი. გამოიყენება ასს 600);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია იმის გამო, რომ კონსოლიდირებული არ არის შვილობილი საწარმო. ეს არსებითი უზუსტობა აუდიტორმა ყოვლისმომცველად მიიჩნია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში. ამ უზუსტობის გავლენა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დადგენილი არ არის, ვინაიდან ამის გაკეთება, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელი იყო (ე.ი. მიზანშეწონილია უარყოფითი მოსაზრება);
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- გამოიყენება ასს 701. ამასთან, აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხები, იმ საკითხის გარდა, რომელიც აღწერილია `უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში;

- **აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;**
- **პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;**
- **კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[5]

უარყოფითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - `*უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი*~ - *ნაწილში* აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*) ABC ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმი-

5. ქვესათაური `დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

ანობის კონსოლიდირებულ ფინანსურ შედეგებსა და კონსოლიდირებულ ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია ახსნილი, ჯგუფმა არ განახორციელა XYZ კომპანიის კონსოლიდაცია, რომელიც 20X1 წელს შეიძინა, რადგან ვერ შეძლო ამ შვილობილი კომპანიის ზოგიერთი არსებითი აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულებების დადგენა შეძენის თარიღისთვის. ამგვარად, ეს ინვესტიცია აღრიცხულია თვითღირებულების საფუძველზე. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ABC კომპანია ვალდებული იყო, განეხორციელებინა ამ შვილობილი კომპანიის კონსოლიდაცია და შეძენის თარიღისთვის აესახა პირობითი თანხები. თუ XYZ კომპანია კონსოლიდირებული იქნებოდა, ეს არსებით გავლენას იქონიებდა თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მრავალ ელემენტზე. კონკრეტულად არ დაგვიდგენია, რა გავლენა იქონია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტმა, რომ არ მოხდა XYZ კომპანიის კონსოლიდაცია.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *`აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~* - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ჯგუფისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-7 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-7 ნიმუშის `სხვა ინფორმაცია~ ნაწილის ბოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება უარყოფითი

მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც, იმავდროულად, გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.]

აუდიტის ძირითადი საკითხები

ჩვენ დავადგინეთ, რომ - `*უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი*~ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, არ არსებობს სხვა აუდიტის ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებაც აუცილებელი იყო ინფორმირება ჩვენს დასკვნაში.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე[6]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

6. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-3 ნიმუში - პირობითი მოსაზრება, რაც გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მეკავშირე საწარმოს შესახებ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის (სუბიექტისა და მისი შვილობილი საწარმოების) აუდიტი (ე.ი. გამოიყენება ასს 600);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ერთ-ერთ მეკავშირე საწარმოში ფლობილი ინვესტიციის შესახებ. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტის შესაძლო გავლენა, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მიიჩნევა არსებითად, მაგრამ არ მიიჩნევა ყოვლისმომცველად (ე.ი. მიზანშეწონილია პირობითი მოსაზრება);
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;

- **პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრებათ;**
- **კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება ადგილობრივი კანონმდებლობით.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[7]

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - *`პირობითი მოსაზრების საფუძველი~* - ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგების გარდა, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან *უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის კონსოლიდირებულ ფინანსურ შედეგებსა და კონსოლიდირებულ ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

7. ქვესათაური - `დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ABC ჯგუფის ინვესტიცია XYZ უცხოურ მეკავშირე კომპანიაში, რომელიც მოცემულ წელს შეიძინეს და აღრიცხულია წილობრივი მეთოდით, 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით; ABC კომპანიის წილი XYZ კომპანიის წმინდა მოგებაში xxx ასახულია ABC კომპანიის აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის შემოსავალში. ჩვენ ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით XYZ კომპანიაში ABC კომპანიის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისა და ABC კომპანიის კუთვნილი წილის შესახებ XYZ კომპანიის მოცემული წლის წმინდა შემოსავალში, რადგან არ მოგვცეს XYZ კომპანიის ფინანსური ინფორმაციის გაცნობისა და XYZ კომპანიის ხელმძღვანელობასა და აუდიტორებთან უშუალოდ დაკავშირების შესაძლებლობა. ამიტომ ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელი იყო თუ არა რაიმე კორექტირებების შეტანა ზემოაღნიშნულ თანხებში.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*~ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ჯგუფისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-6 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-6 ნიმუშის `სხვა ინფორმაცია~ ნაწილის ბოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება პირობითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმავდროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.]

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატა-

რებულ მიმდინარე პერიოდის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. ამასთან, დავადგინეთ, რომ - `*პირობითი მოსაზრების საფუძველი*~ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ქვემოთ განხილული საკითხებიც აუდიტის ძირითადი საკითხებია, რომელთა შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.

[*თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.*]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე[8]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

8. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-4 ნიმუში - უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, რაც გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტის შესახებ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის (სუბიექტისა და მისი შვილობილი საწარმოების) აუდიტი (ე.ი. გამოიყენება ასს 600);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტის შესახებ. ე.ი. აუდიტორმა ასევე ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება სუბიექტის მიერ ერთობლივ საქმიანობაში განხორციელებული ინვესტიციის ფინანსური ინფორმაციის შესახებ, რაც სუბიექტის წმინდა აქტივების 90%-ს შეადგენს. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტის შესაძლო გავლენა, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მიიჩნევა როგორც არსებითად, ასევე ყოვლისმომცველად (ე.ი. მიზანშეწონილია უარი მოსაზრების გამოთქმაზე);
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნები;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;

- **უფრო შეზღუდული აღწერა მოითხოვება აუდიტორის პასუხისმგებლობის ნაწილში;**
- **კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება ადგილობრივი კანონმდებლობით.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[9]

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

ჩვენ დაგვიქირავეს ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას საარღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენ არ გამოვთქვამთ მოსაზრებას ABC ჯგუფის თანდართული კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ჩვენი დასკვნის - *`მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი~* - ნაწილში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი

ABC ჯგუფის ინვესტიცია XYZ ერთობლივ საქმიანობაში, რაც ჯგუფის წმინდა აქტივების 90%-ს შეადგენს 20X1 წლის 31 დეკემბრისთვის, ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია

9. ქვესათაური - `დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

xxx ღირებულებით. ჩვენ არ მოგვცეს XYZ კომპანიის ხელმძღვანლობასა და აუდიტორებთან უშუალოდ დაკავშირების ნებართვა, არც XYZ-ის აუდიტორების აუდიტის დოკუმენტაციის გაცნობის უფლება. ამის გამო, ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელია თუ არა კორექტირებების შეტანა ჯგუფის კუთვნილი პროპორციული წილის სიდიდეში XYZ-ის აქტივებში, რომელზეც ის ახორციელებს ერთობლივ კონტროლს, ჯგუფის პროპორციული წილის სიდიდეში XYZ კომპანიის ვალდებულებებში, რომელზეც მას ერთობლივი პასუხისმგებლობა აკისრია, მისი პროპორციული წილის სიდიდეში XYZ კომპანიის მოცემული წლის შემოსავალსა და ხარჯებში, აგრეთვე კონსოლიდირებული საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კონსოლიდირებული ფულადი ნაკადების ანგარიშგების ელემენტებში.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე[10]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ABC ჯგუფის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩავატაროთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად და გავცეთ აუდიტორის დასკვნა. თუმცა, ჩვენი დასკვნის - *`მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი~* - ნაწილში აღწერილი საკითხის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, თანდართულ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ჯგუფისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც.

10. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუშში]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

მე-5 ნიმუში - უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, რაც გამოწვეული იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალი ელემენტის შესახებ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალი ელემენტის შესახებ. კერძოდ, აუდიტორმა ასევე ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება სუბიექტის მარაგისა და მოთხოვნების ანგარიშებთან დაკავშირებით. ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტის შესაძლო გავლენა, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მიიჩნევა როგორც არსებითად, ასევე ყოვლისმომცველად (ე.ი. მიზანშეწონლია უარი მოსაზრების გამოთქმაზე);
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნები;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- უფრო შეზღუდული აღწერა მოითხოვება აუდიტორის პასუხისმგებლობის ნაწილში;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება ადგილობრივი კანონმდებლობით.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[11]

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

ჩვენ დაგვიქირავეს ABC კომპანიის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენ არ გამოვთქვამთ მოსაზრებას ABC ჯგუფის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ჩვენი დასკვნის - *„მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“* - ნაწილში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი

ჩვენ კომპანიის აუდიტორებად არ დაგვნიშნეს 20X1 წლის 31 დეკემბრამდე და, შესაბამისად, ვერ დავაკვირდით წლის დასაწყისში და წლის ბოლოს ჩატარებულ მარაგის ინვენტარიზაციას. ჩვენ ალტერნატიული პროცედურებითაც ვერ დავრწმუნდით 20X0 და 20X1 წლების 31 დეკემბრისათვის არსებული მარაგის რაოდენობის სისწორეში, რაც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული იყო xxx და xxx ღირებულებებით, შესაბამისად. გარდა ამისა, 20X1 წლის სექტემბერში მოთხოვნების ანგარიშების ახალი კომპიუტერიზებული სისტემის დანერგვამ ბევრი შეცდომა წარმოქმნა მოთხოვნების ანგარიშებში. ჩვენ მიერ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის ხელმძღვანელობა ჯერ კიდევ ამ სისტემის ხარვეზების გამოსწორებასა და შეცდომების გასწორებაზე მუშაობდა. ჩვენ ალტერნატიული პროცედურებითაც ვერ შევძელით 20X1 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული მოთხოვნების xxx მთლიანი ღირებულების დადასტურება ან შემოწმება. ყოველივე ზემოაღნიშნულის გამო, ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელი იყო თუ არა

---

11. ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

რაიმე კორექტირების შეტანა აღრიცხულ ან აღურიცხავ მარაგსა და მოთხოვნებთან დაკავშირებით, აგრეთვე სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების ელემენტებში.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[12]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩავატაროთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად და გავცეთ აუდიტორის დასკვნა. თუმცა, ჩვენი დასკვნის - `*მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი*~ - ნაწილში აღწერილი საკითხების გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

12. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 706
(გადასინჯული)

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წ. 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 706-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო 1–4

ძალაში შესვლის თარიღი 5

მიზნები 6

განმარტებები 7

მოთხოვნები

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი აუდიტორის დასკვნაში 8-9

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები აუდიტორის დასკვნაში 10-11

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 12

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ურთიერთკავშირი მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცებსა და აუდიტის ძირითად საკითხებს შორის აუდიტორის დასკვნაში გ1–გ3

გარემოებები, როდესაც შეიძლება აუცილებელი იყოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება..... გ4–გ6

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება აუდიტორის დასკვნაში გ7-გ8

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები აუდიტორის დასკვნაში გ9-გ15

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცებისა და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცების ადგილი აუდიტორის დასკვნაში გ16-გ17

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ18

1-ლი დანართი: ასს-ები, რომლებშიც მოცემულია მოთხოვნები მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცთან დაკავშირებით

მე-2 დანართი: ასს-ები, რომლებშიც მოცემულია მოთხოვნები სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცებთან დაკავშირებით

მე-3 დანართი: აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, რომელიც მოიცავს აუდიტის ძირითადი საკითხების ნაწილს, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცსა და სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცს

მე-4 დანართი. აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, რომელიც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებიდან გადახვევით გამოწვეულ პირობით მოსაზრებას და ასევე მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 706 (გადასინჯული) - *`მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში~* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *`დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად~* - ერთად.

შესავალი

ასს 706-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ინფორმაციის ასახვას, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია:

   ა) მომხმარებლების ყურადღების მიპყრობა ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ან განმარტებით შენიშვნებში ასახული ისეთი საკითხის ან საკითხებისადმი, რომლებიც იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით; ან

   ბ) მომხმარებლების ყურადღების მიპყრობა ისეთი საკითხის ან საკითხებისადმი, რომლებიც წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში, არც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებშია განმარტებული, მაგრამ აუცილებელია მომხმარებლების მიერ აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გაგებისათვის.

2. ასს 701[1] ადგენს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც აუდიტორი განსაზღვრავს აუდიტის ძირითად საკითხებს და მათ შესახებ ინფორმაციას განათავსებს აუდიტორის დასკვნაში. თუ აუდიტორი დასკვნაში რთავს აუდიტის ძირითად საკითხებს, მაშინ წინამდებარე ასს არეგულირებს აუდიტის ძირითად საკითხებსა და აუდიტორის დასკვნაში წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად დამატებითი ინფორმაციის მიწოდებას შორის ურთიერთკავშირს. (იხ. პუნქტები გ1-გ3)

3. ასს 570 (გადასინჯული)[2] და ასს 720(გადასინჯული)[3] ადგენს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს იმის თაობაზე, როგორ ხდება აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაციის მიწოდება საწარმოს ფუნქციონირებადობასა და სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით, შესაბამისად.

4. 1-ელ და მე-2 დანართებში ჩამოთვლილია ასს-ები, რომლებიც შეიცავს სპეციალურ მოთხოვნებს აუდიტორისთვის, დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი

---

1. ასს 701 - *`აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.*
2. ასს 570 (გადასინჯული) - *`ფუნქციონირებადი საწარმო“.*
3. ასს 720 (გადასინჯული) - *`აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.*

აბზაცის ან სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცების დამატებასთან დაკავშირებით. ასეთ ვითარებაში გამოიყენება წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ამგვარი აბზაცების ფორმის შესახებ. (იხ. პუნქტი გ4).

ძალაში შესვლის თარიღი

5. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წ. 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ.

მიზანი

6. ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბების შემდეგ აუდიტორის მიზანია, უდიტორის დასკვნაში დამატებითი ინფორმაციის ასახვით (როდესაც ამის გაკეთება აუცილებელია აუდიტორის შეფასებით) მომხმარებლების ყურადღების მიპყრობა:

   ა) საკითხზე, რომელიც სათანადოდ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული, მაგრამ იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით; ან

   ბ) საჭიროებისამებრ, ნებისმიერ სხვა საკითხზე, რომელიც აუცილებელია მომხმარებლების მიერ ჩატარებული აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გაგებისათვის.

განმარტებები

7. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი – აუდიტორის დასკვნაში ჩართული აბზაცი, რომელიც ეხება საკითხს, რომელიც სათანადოდ არის წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში ან განმარტებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, მაგრამ, აუდიტორის აზრით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით.

   ბ) სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი – აუდიტორის დასკვნაში ჩართული აბზაცი, რომელიც ეხება საკითხს, რომელიც წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში, არც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებშია განმარტებული, მაგრამ მომხმარებლებისთვის აუცილებელია აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გასაგებად.

მოთხოვნები

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი აუდიტორის დასკვნაში

8. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია მომხმარებლების ყურადღების გამახვილება ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ ან განმარტებით შენიშვნებში ასახულ ისეთ საკითხზე ან საკითხებზე, რომლებიც, აუდიტორის აზრით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა ჩართოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, იმ პირობით, თუ: (იხ. პუნქტები გ5-გ6)

   ა) აუდიტორს ამ საკითხის გამო არ მოეთხოვება მოსაზრების მოდიფიცირება ასს 705-ის (გადასინჯული)[4] შესაბამისად; ან

   ბ) თუ ასს 701 გამოიყენა, მაგრამ მოცემული საკითხი მიიჩნეული არ იყო აუდიტის ძირითად საკითხად, რომლის შესახებაც ინფორმაციის მიწოდება ევალება აუდიტორის დასკვნაში. (იხ. პუნქტები გ1-გ3)

9. თუ აუდიტორი მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს ჩართავს აუდიტორის დასკვნაში, აუდიტორმა:

   ა) ეს აბზაცი აუდიტორის დასკვნაში ცალკე უნდა გამოყოს შესაფერისი სათაურით, რომელიც მოიცავს ტერმინს `მნიშვნელოვანი გარემოებები~;

   ბ) ამ აბზაცში გარკვევით უნდა მიუთითოს საკითხი, რომელზეც აუდიტორი ამახვილებს ყურადღებას და, როდესაც შესაფერისია, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები, სადაც სრულად არის აღწერილი საკითხი. ზემოაღნიშნულ აბზაცში მითითებული უნდა იყოს მხოლოდ ისეთი ინფორმაცია, რომელიც წარდგენილია ფინანსურ ანგარიშგებაში ან განმარტებულია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში; და

   გ) უნდა მიუთითოს, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის იმ საკითხთან მიმართებაში, რომელზეც ხდება ყურადღების გამახვილება. (იხ. პუნქტები გ7-გ8, გ16-გ17)

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები აუდიტორის დასკვნაში

10. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია მომხმარებლისთვის ინფორმაციის მიწოდება ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში და არც ფინანსური

---

4. ასს 705 (გადასინჯული) - `*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*".

ანგარიშგების შენიშვნებშია განმარტებული, მაგრამ, აუდიტორის შეფასებით, აუცილებელია იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის შესახებ, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა ჩართოს სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, იმ პირობით, თუ:

ა) ამის გაკეთება არ იკრძალება კანონმდებლობით; ან

ბ) თუ ასს 701 გამოიყენა, მაგრამ მოცემული საკითხი მიიჩნეული არ იყო აუდიტის ძირითად საკითხად, რომლის შესახებაც ინფორმაციის მიწოდება ევალება აუდიტორის დასკვნაში. (იხ. პუნქტები გ9-გ14)

11. თუ აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში რთავს სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, მან ეს აბზაცი უნდა განათავსოს აუდიტორის დასკვნის ცალკე ნაწილში, სათაურით `სხვა გარემოებები~ ან სხვა შესაფერისი სათაურით. (იხ. პუნქტები გ15-გ17)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

12. თუ აუდიტორი ვარაუდობს, რომ აუდიტორის დასკვნაში ჩართავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს ან სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს თავისი ვარაუდის შესახებ და გააცნოს ამ აბზაცის ტექსტი. (იხ. პუნქტი გ18)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ურთიერთკავშირი მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცებსა და აუდიტის ძირითად საკითხებს შორის აუდიტორის დასკვნაში
(იხ. პუნქტები მე-2 და 8(ბ))

გ1. აუდიტის ძირითადი საკითხები ასს 701-ში განმარტებულია, როგორც საკითხები, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. აუდიტის ძირითადი საკითხების შერჩევა ხდება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხებიდან, რაც მოიცავს მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიდან მიღებულ მნიშ-

ვნელოვან ინფორმაციას.[5] აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს უზრუნველყოფს დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც ეხმარება მათ იმ საკითხების შესახებ წარმოდგენის შექმნაში, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მოცემულ აუდიტში. გარდა ამისა, შეიძლება დაეხმაროს მათ სუბიექტისა და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების იმ ნაწილების შესახებ წარმოდგენის შექმნაშიც, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება. როდესაც აუდიტორი ასს 701-ს იყენებს, არ შეიძლება მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცების გამოყენება აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ცალკეული ძირითადი საკითხის აღწერის მოთხოვნის შემცვლელად.

გ2. საკითხებს, რომლებსაც აუდიტორი ასს 701-ის შესაბამისად აუდიტის ძირითად საკითხებად მიიჩნევს, აუდიტორის შეფასებით, შეიძლება ასევე გადამწყვეტი მნიშვნელობა ჰქონდეს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით. ასეთ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი ასს 701-ის შესაბამისად დასკვნაში ინფორმაციას წარმოადგენს აუდიტის რომელიმე ძირითადი საკითხის შესახებ, მან შეიძლება მოისურვოს ამ საკითხის მნიშვნელობის ხაზგასმა, ან დამატებით ყურადღების გამახვილება. აუდიტორს ამის გაკეთება შეუძლია მოცემული საკითხის უფრო პრიორიტეტულად/თვალსაჩინოდ წარმოდგენით, სხვა საკითხებთან შედარებით, რომლებსაც განიხილავს `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილში (მაგ., როგორც პირველი საკითხი), ან აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაში ინფორმაციის დამატებით, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს მიანიშნოს ამ საკითხის მნიშვნელობაზე.

გ3. შესაძლებელია ისეთი საკითხიც არსებობდეს, რომელიც ასს 701-ის შესაბამისად მიჩნეული არ იქნება აუდიტის ძირითად საკითხად (ე.ი. იმის გამო, რომ არ დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება), მაგრამ, აუდიტორის შეფასებით, გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით (მაგ., შემდგომი მოვლენა). თუ აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს მომხმარებლების ყურადღების გამახვილებას ამგვარ საკითხზე, ეს საკითხი აუდიტორის დასკვნაში აისა-

5. ასს 260 (გადასინჯული) - `*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*", მე-16 პუნქტი.

ხება მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად.

გარემოებები, როდესაც შეიძლება აუცილებელი იყოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება (იხ. მე-4 და მე-8 პუნქტები)

გ4. 1-ელ დანართში მითითებულია ასს-ები, რომლებიც შეიცავს სპეციალურ მოთხოვნებს აუდიტორისთვის, გარკვეულ გარემოებებში აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებასთან დაკავშირებით. ამგვარ გარემოებებს განეკუთვნება, მაგალითად:

- როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის კანონმდებლობით დადგენილი საფუძვლები მიუღებელი იქნებოდა სხვა შემთხვევაში, თუ არა ის ფაქტი, რომ დადგენილია კანონმდებლობით;
- მომხმარებლების გაფრთხილება იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად;
- როდესაც აუდიტორისთვის ფაქტები ცნობილი გახდა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ და აუდიტორი გასცემს ახალ ან შეცვლილ დასკვნას (ე.ი. შემდგომი მოვლენები).[6]

გ5. ქვემოთ განხილულია ისეთი გარემოებების მაგალითები, როდესაც აუდიტორს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ აუცილებელია მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება დასკვნაში:

- განსაკუთრებული სასამართლო პროცესის ან მარეგულირებელი ორგანოების ქმედების სამომავლო შედეგთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა;
- მნიშვნელოვანი შემდგომი მოვლენა, რომელიც მოხდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში[7];
- ბუღალტრული აღრიცხვის ახალი სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენება (როდესაც ნებადართულია), რომელიც არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- მნიშვნელოვანი კატაკლიზმა (სტიქიური უბედურება), რამაც მნიშვნელოვანი გავლენა იქონია, ან ისევ მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე.

---

6. ასს 560 - `*შემდგომი მოვლენები*", პუნქტები 12(ბ) და მე-16.

7. ასს 560, მე-6 პუნქტი.

გ6. თუმცა, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცების ფართოდ გამოყენებამ შეიძლება შეამციროს ასეთ საკითხებზე აუდიტორის ინფორმირების ეფექტიანობა.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება აუდიტორის დასკვნაში (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ7. აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება გავლენას არ ახდენს აუდიტორის მოსაზრებაზე. მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ვერ შეცვლის:

ა) აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, როდესაც ამის გაკეთება აუცილებელია კონკრეტული აუდიტისთვის დამახასიათებელ გარემოებებში;

ბ) იმ ინფორმაციას, რომლის გამჟღავნებაც ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ხელმძღვანელობას მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, ან აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად; ან

გ) დასკვნაში ინფორმაციის მიწოდებას ასს 570-ის (გადასინჯული)[8] შესაბამისად, როდესაც არსებითი განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული გარკვეულ მოვლენებთან ან პირობებთან, რაც მნიშვნელოვანი ეჭვს ბადებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ.

გ8. გ16-გ17 პუნქტებში მოცემულია დამატებითი მითითებები იმის შესახებ, სად უნდა განთავსდეს აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცები კონკრეტულ გარემოებებში.

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები აუდიტორის დასკვნაში
(იხ. მე-10 და მე-11 პუნქტები)

გარემოებები, როდესაც შეიძლება აუცილებელი იყოს სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი

ჩატარებული აუდიტის გასაგებად მომხმარებლებისთვის შესაფერისი ინფორმაცია

გ9. ასს 260 (გადასინჯული) აუდიტორს ავალდებულებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების თაობაზე, რაც მოიცავს ინფორმაციის მიწოდებას აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რის-

8. ასს 570 (გადასინჯული), 22-ე და 23-ე პუნქტები.

კების შესახებაც.[9] მართალია, მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული საკითხები შეიძლება აუდიტორმა მიიჩნიოს აუდიტის ძირითად საკითხებად, მაგრამ ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ დაგეგმვასა და აუდიტის მასშტაბის განსაზღვრასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები (მაგ., აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბი, ან არსებითობის გამოყენება აუდიტში) წარმოადგენდეს აუდიტის ძირითად საკითხს, ამ ტერმინის განმარტებიდან გამომდინარე, რომელიც მოცემულია ასს 701-ში. თუმცა, აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობა ავალდებულებდეს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის დაგეგმვასა და მასშტაბთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას, ან შეიძლება თვითონ აუდიტორმა მიიჩნიოს აუცილებლად ამგვარი საკითხების ინფორმირება სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში.

გ10. იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორს არ შეუძლია უარის თქმა გარიგების გაგრძელებაზე, მიუხედავად იმისა, რომ ხელმძღვანელობის მიზეზით განპირობებული აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის გამო, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის ზეგავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე ყოვლისმომცველია[10], აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს აუდიტორის დასკვნაში სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება, რათა ახსნას, რატომ არ შეუძლია აუდიტორს გარიგების შესრულებაზე უარის თქმა.

აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გასაგებად მომხმარებლებისთვის შესაფერისი ინფორმაცია

გ11. ამა თუ იმ იურისდიქციის კანონმდებლობა ან საყოველთაოდ აღიარებული პრაქტიკა შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს ან უფლებას აძლევდეს ისეთი საკითხების უფრო დეტალურად ინფორმირებას, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებით აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის დამატებით ახსნას უზრუნველყოფს. როდესაც აუდიტორის დასკვნაში სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები რამდენიმე საკითხს მოიცავს, რაც, აუდიტორის შეფასებით, აუცილებელია იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან ჩატარებული აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების, ან აუდიტორის დასკვნის შესახებ, შეიძლება სასარგებლო იყოს თითოეული საკითხის ცალ-ცალკე დასათაურება.

9. ასს 260 (გადასინჯული), მე-15 პუნქტი

10. აღნიშნული გარემოების განხილვისათვის იხილეთ ასს 705-ის პუნქტი 13(ბ)(ii).

გ12. სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი არ ეხება ისეთ გარემოებებს, როდესაც აუდიტორს, წინამდებარე ასს-ების შესაბამისად განსაზღვრული პასუხისმგებლობის გარდა, ფინანსურ ანგარიშგებაზე სხვა დამატებითი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება (იხ. ასს 700-ში (გადასინჯული)[11] განყოფილება `სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები~), ან, როდესაც აუდიტორს დამატებით სთხოვენ წინასწარგანსაზღვრული პროცედურების ჩატარებას და შედეგებზე დასკვნის წარდგენას, ან მოსაზრების გამოხატვას სპეციფიკურ საკითხებზე.

დასკვნის შედგენა ფინანსური ანგარიშგების ერთზე მეტ პაკეტზე

გ13. სუბიექტმა შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების ერთი პაკეტი მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საერთო დანიშნულების საფუძვლების (მაგალითად, ეროვნული სტანდარტები) შესაბამისად, ხოლო მეორე - სხვა საერთო დანიშნულების საფუძვლების (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები) შესაბამისად და აუდიტორს დაუკვეთოს ფინანსური ანგარიშგების ორივე პაკეტზე დასკვნის გაცემა. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ მოცემულ გარემოებებში მისაღებია ორივე საფუძველი, აუდიტორს უფლება აქვს აუდიტორის დასკვნას დაურთოს სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, სადაც მითითებული იქნება ის ფაქტი, რომ იმავე სუბიექტმა მოამზადა ფინანსური ანგარიშგების სხვა პაკეტი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საერთო დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით და აუდიტორმა ერთი დასკვნა გასცა აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებებზე.

შეზღუდვა აუდიტორის დასკვნის გავრცელებაზე ან გამოყენებაზე

გ14. სპეციფიკური მიზნებისათვის განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად, თუ გამიზნულმა მომხმარებლებმა გადაწყვიტეს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლები აკმაყოფილებს მათ მოთხოვნილებებს ფინანსურ ინფორმაციაზე. ვინაიდან აუდიტორის დასკვნა სპეციფიკური მომხმარებლებისთვისაა განკუთვნილი, აუდიტორმა ასეთ გარემოებებში შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს `სხვა გარემოებები~ აბზაცის ჩართვა, სადაც აღნიშნავს, რომ აუდიტორის დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ მიზნობრივი მომხმარებ-

11. ასს 700 (გადასინჯული) - `*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*,~ პუნქტები 43-44.

ლებისთვის და არ უნდა გავრცელდეს სხვა მხარეებზე, ან არ უნდა გამოიყენონ სხვა მხარეებმა.

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება აუდიტორის

დასკვნაში

გ15. `სხვა გარემოებები~ აბზაცის შინაარსში ნათლად არის მინიშნებული, რომ ამგვარი სხვა საკითხის/გარემოების ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით არ მოითხოვება. აღნიშნული აბზაცი არ მოიცავს ისეთ ინფორმაციას, რომლის ასახვა აკრძალულია კანონმდებლობით ან პროფესიული სტანდარტებით, მაგალითად, ინფორმაციის კონფიდენციალურობასთან დაკავშირებული ეთიკის სტანდარტებით. გარდა ამისა, სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი არც იმ ინფორმაციას მოიცავს, რომლის წარდგენაც ხელმძღვანელობას მოეთხოვება.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცებისა და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცების ადგილი აუდიტორის დასკვნაში
(იხ. მე-9 და მე-11 პუნქტები)

გ16. აუდიტორის დასკვნაში სად განთავსდება მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, ან სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი დამოკიდებულია წარსადგენი ინფორმაციის ხასიათზე, ასევე აუდიტორის მოსაზრებაზე, რამდენად მნიშვნელოვანია ეს ინფორმაცია გამიზნული მომხმარებლებისთვის იმ ინფორმაციასთან შედარებით, რომელთა შესახებ ინფორმირება სავალდებულოა ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. მაგალითად:

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცები (`მნიშვნელოვანი გარემოებები~)

- თუ მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან, მათ შორის გარემოებებთან, როდესაც აუდიტორი დაადგენს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების გამოყენება სხვა შემთხვევაში მიუღებელი იქნებოდა,[12] აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს `მნიშვნელოვანი გარემოებები~

12. მაგალითად, როგორც მოითხოვება ასს 210-ის - *`აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება~* - მე-19 პუნქტით და ასს 800-ის - *`სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი~* - მე-14 პუნქტით.

აბზაცის დამატება `მოსაზრების საფუძველი~ აბზაცის შემდეგ, რათა წარმოაჩინოს აუდიტორის მოსაზრებისთვის შესაფერისი კონტექსტი.

- თუ აუდიტორის დასკვნა მოიცავს აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერას, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი დასკვნაში შეიძლება წარმოდგენილი იყოს `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილის წინ ან შემდეგ, იმისდა მიხედვით, რამდენად მნიშვნელოვანია, აუდიტორის შეფასებით, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში განხილული ინფორმაცია. გარდა ამისა, აუდიტორს კონტექსტის დამატების უფლებაც აქვს სათაურისთვის `მნიშვნელოვანი გარემოებები~, ასე მაგალითად `მნიშვნელოვანი გარემოებები - შემდგომი მოვლენა~, რათა მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი გაიმიჯნოს `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილში აღწერილი ცალკეული საკითხისგან.

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები (`სხვა გარემოებები~)

- თუ აუდიტორის დასკვნა მოიცავს აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერას და აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებასაც, აუდიტორს კონტექსტის დამატების უფლებაც აქვს სათაურისთვის `სხვა გარემოებები~, ასე, მაგალითად - `სხვა გარემოებები - აუდიტის მასშტაბი~, რათა სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი გაიმიჯნოს `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილში აღწერილი ცალკეული საკითხისგან.

- თუ სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი იმისთვისაა გამიზნული, რომ მომხმარებლების ყურადღება მიაპყროს რომელიმე საკითხზე, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტორის დასკვნაში აღწერილ, აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებთან, მაშინ სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის (`სხვა გარემოებები~) ჩართვა შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნის იმ განყოფილებაში, რომლის ქვესათაურია `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

- თუ სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის ინფორმაცია აუცილებელია იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის შესახებ, მაშინ შესაძლებელია სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის (`სხვა გარემოებები~) დამატება ცალკე ნაწილის სახით სათაურების `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების

აუდიტზე~ და `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე~ - შემდეგ.

გ17. მე-3 დანართი განკუთვნილია `აუდიტის ძირითადი საკითხები~, `მნიშვნელოვანი გარემოებები~ და `სხვა გარემოებები~ ნაწილებს შორის ურთიერთკავშირის საილუსტრაციოდ ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორის დასკვნა მოიცავს ყველა ზემოაღნიშნულ ნაწილს. მე-4 დანართში მოცემული აუდიტორის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუში განკუთვნილია სუბიექტებისთვის, რომლებიც არ არიან კოტირებული საფონდო ბირჟაზე. ეს დასკვნა მოიცავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცსა და პირობით მოსაზრებას, მაგრამ არ ითვალისწინებს აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ. მე-12 პუნქტი)

გ18. მე-12 პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების შესახებ ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმ სპეციფიკური საკითხების ხასიათის შეცნობის საშუალებას აძლევს, რომლის ხაზგასმაც აუდიტორს განზრახული აქვს აუდიტორის დასკვნაში; ამასთან, იმის შესაძლებლობაც ეძლევათ, რომ, აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტორისაგან დამატებითი განმარტებები მიიღონ ამ საკითხებზე. როდესაც ყოველ მომდევნო აუდიტში აუდიტორის დასკვნაში მეორდება სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ამა თუ იმ კონკრეტულ საკითხთან დაკავშირებით, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ აუცილებელი არ არის ამ საკითხის შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების განმეორებით ინფორმირება ყოველი გარიგების დროს, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ მოითხოვება.

1-ელი დანართი

(იხ. მე-4 და გ4 პუნქტები)

ასს-ები, რომლებშიც მოცემულია მოთხოვნები მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცებთან დაკავშირებით

წინამდებარე დანართში მითითებულია სხვა ასს-ების პუნქტები, რომლებიც აუდიტორს ავალდებულებს, გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებას. ეს ჩამონათვალი ვერ შეცვლის ასს-ების მოთხოვნებისა და მასთან დაკავშირებული საკითხების გათვალისწინების აუცილებლობას, რომლებიც განხილულია განყოფილებაში `გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა~.

- ასს 210 - `*აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება*~– პუნქტი 19(ბ).
- ასს 560 - `*შემდგომი მოვლენები*~ – პუნქტები 12(ბ) და მე-16.
- ასს 800 (გადასინჯული) - `*სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი*~ – მე-14 პუნქტი.

მე-2 დანართი

(იხ. მე-4 პუნქტი)

ასს-ები, რომლებშიც მოცემულია მოთხოვნები სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცებთან დაკავშირებით

წინამდებარე დანართში მითითებულია სხვა ასს-ების პუნქტები, რომლებიც აუდიტორს ავალდებულებს, გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორის დასკვნაში სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებას. ეს ჩამონათვალი ვერ შეცვლის ასს-ების მოთხოვნებისა და მასთან დაკავშირებული საკითხების გათვალისწინების აუცილებლობას, რომლებიც განხილულია განყოფილებაში `გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა~.

- ასს 560 - `*შემდგომი მოვლენები*~ – პუნქტები 12(ბ) და მე-16.
- ასს 710 - `*შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება*~ – პუნქტები მე-13-14, მე-16-17 და მე-19.

მე-3 დანართი

(იხ. პუნქტი გ17)

აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, რომელიც მოიცავს `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილს, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცსა და სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცს

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600[13] არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით მიიჩნია, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. `სუფთა~) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;

13. ასს 600 - `*სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)*".

- ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში ხანძარი გაჩნდა სუბიექტის საწარმოო ქვედანაყოფებში, რომლის შესახებაც სუბიექტმა განმარტებით შენიშვნებში წარმოადგინა ინფორმაცია, როგორც შემდგომი მოვლენის შესახებ. აუდიტორის შეფასებით, ეს საკითხი იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით. ამ საკითხს არ დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- შესაბამისი ციფრები წარდგენილია და წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს. აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნაში წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაზე მინიშნება შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით და მან გადაწყვიტა ამის გაკეთება;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[14]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*~ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

---

14. ქვესათაური - `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.”

მნიშვნელოვანი გარემოებები[15]

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია კომპანიის საწარმოო ქვედანაყოფებში მომხდარი ხანძრის შედეგები. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას.

[*თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.*]

სხვა გარემოებები

ABC კომპანიის 20X0 წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა სხვა აუდიტორმა, რომელმაც არამოდიფიცირებული მოსაზრება გამოთქვა ამ ანგარიშგების შესახებ 20X1 წლის 31 მარტს.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

15. როგორც აღნიშნულია გ16 პუნქტში, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება შესაძლებელია `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილის წინ ან შემდეგ, იმისდა მიხედვით, რამდენად მნიშვნელოვანია, აუდიტორის შეფასებით, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში შესატანი ინფორმაცია.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[16]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

16. ამ საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების `ხელმძღვანელობა~ და `მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები~ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-4 დანართი

(იხ. პუნქტი გ8)

აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, რომელიც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებიდან გადახვევით გამოწვეულ პირობით მოსაზრებას და ასევე მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებიდან გადახვევამ გამოიწვია პირობითი მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;

- ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში ხანძარი გაჩნდა სუბიექტის საწარმოო ქვედანაყოფებში, რომლის შესახებაც სუბიექტმა განმარტებით შენიშვნებში წარმოადგინა ინფორმაცია, როგორც შემდგომი მოვლენის შესახებ. აუდიტორის შეფასებით, ეს საკითხი იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით. ამ საკითხს არ დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია ვერ მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[17]

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე

17. ქვესათაური - `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.”

ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - `*პირობითი მოსაზრების საფუძველი*~ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგების გარდა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან *უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

კომპანიის მოკლევადიანი ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდები ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით. ხელმძღვანელობამ აღნიშნული ფასიანი ქაღალდები, საბაზრო ფასის ნაცვლად, თვითღირებულებით ასახა, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევაა. კომპანიის ჩანაწერებიდან ჩანს, რომ თუ ხელმძღვანელობა აღნიშნულ ლიკვიდურ ფასიან ქაღალდებს საბაზრო ფასით ასახავდა, მას მოცემული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში უნდა ეღიარებინა xxx-ის ოდენობის არარეალიზებული ზარალი. 20X1 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფასიანი ქაღალდების საბალანსო ღირებულება შემცირდებოდა იმავე ოდენობით, ხოლო მოგების გადასახადი, წმინდა მოგება და საქციო კაპიტალი შემცირდებოდა xxx-ით, xxx-ით და xxx-ით, შესაბამისად.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*~ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მნიშვნელოვანი გარემოებები - ხანძრის შედეგები

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია კომპანიის საწარმოო ქვედანაყოფებში მომხდარი ხანძრის

შედეგები. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[18]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

18. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 710

შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 710-ის მოქმედების სფერო 1

შესადარისი ინფორმაციის ხასიათი 2-3

ძალაში შესვლის თარიღი 4

მიზნები 5

განმარტებები 6

მოთხოვნები

აუდიტის პროცედურები 7-9

აუდიტორის დასკვნა 10-19

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტის პროცედურები გ1

აუდიტორის დასკვნა გ2-გ13

დანართი: აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 710 - „*შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება*“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“ - ერთად.

შესავალი

ასს 710-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში შესადარის ინფორმაციასთან დაკავშირებულ აუდიტორის პასუხისმგებლობას. თუ წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედი აუდიტორის მიერ იყო ჩატარებული ან არ ჩატარებულა, ასეთ შემთხვევებზე, მოცემულ ასს-სთან ერთად ვრცელდება აგრეთვე ასს 510-ის[1] მოთხოვნები და მითითებები საწყის ნაშთებთან დაკავშირებით.

შესადარისი ინფორმაციის ხასიათი

2. სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი შესადარისი ინფორმაციის ხასიათი დამოკიდებულია შესაფერისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნებზე. მსგავს შესადარის ინფორმაციასთან მიმართებაში, აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებთან დაკავშირებით ორი განსხვავებული, ზოგადი მიდგომა არსებობს: შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება. ხშირად კანონმდებლობით განისაზღვრება, თუ რომელი მიდგომა უნდა იქნეს გამოყენებული, თუმცა ეს შეიძლება გარიგების პირობებითაც განისაზღვროს.

3. აღნიშნულ მიდგომებს შორის აუდიტზე დასკვნის შედგენის თვალსაზრისით, ძირითადი განსხვავებებია:

   ა) შესაბამის ციფრებთან მიმართებით, ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის მოსაზრება ეხება მხოლოდ მიმდინარე პერიოდს; მაშინ, როდესაც

   ბ) შესადარის ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, აუდიტორის მოსაზრება ეხება ყველა პერიოდს, რომლისთვისაც წარდგენილია ფინანსური ანგარიშგება.

   წინამდებარე ასს-ში აუდიტორის საანგარიშგებო მოთხოვნები თითოეული მიდგომისათვის ცალ-ცალკეა განხილული.

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

---

1. ასს 510 - *„პირველი აუდიტის გარიგება – საწყისი ნაშთები“*.

მიზნები

5. აუდიტორის მიზნებია:

   ა) საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულების მოპოვება იმის შესახებ, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული შესადარისი ინფორმაცია, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, წარდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესადარისი ინფორმაციისთვის დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად; და

   ბ) დასკვნის წარდგენა აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების შესაბამისად.

განმარტებები

6. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მიიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) შესადარისი ინფორმაცია - ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთ ან რამდენიმე გასულ პერიოდთან მიმართებით ასახული თანხები და ახსნა-განმარტებები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;

   ბ) შესაბამისი ციფრები – შესადარისი ინფორმაცია, როდესაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები ჩართულია როგორც მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი და განხილულ უნდა იქნეს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის თანხებთან და სხვა განმარტებებთან (ე.წ. „მიმდინარე პერიოდის მონაცემები~) კავშირში. შესაბამისი თანხებისა და განმარტებების დეტალიზების დონე, ძირითადად, განისაზღვრება იმის მიხედვით, რამდენად მნიშვნელოვანია ისინი მიმდინარე პერიოდის მონაცემების გასაგებად;

   გ) შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება – შესადარისი ინფორმაცია, როდესაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები ასახულია განცალკევებით, როგორც მთელი ანგარიშგება, მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარების მიზნით, მაგრამ თუ მათი აუდიტი ჩატარებულია, მითითებულია აუდიტორის მოსაზრებაში. ზემოაღნიშნულ შესადარის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონის შესადარისია.

წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის მითითება „წინა პერიოდი~ გულისხმობს „წინა პერიოდებს~, როდესაც შესადარისი ინფორმაცია რამდენიმე პერიოდის თანხებსა და ახსნა-განმარტებებს მოიცავს.

მოთხოვნები

აუდიტის პროცედურები

7. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ შესადარის ინფორმაციას და აღნიშნული ინფორმაცია სწორად არის კლასიფიცირებული თუ არა. ამისათვის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:

   ა) შესადარისი ინფორმაცია შეესაბამება თუ არა თანხებსა და განმარტებებს, რომლებიც წინა პერიოდში იქნა წარდგენილი, ან, როდესაც შესაფერისია, გადაანგარიშდა თუ არა ისინი; და

   ბ) შესადარის ინფორმაციაში ასახული სააღრიცხვო პოლიტიკა წინა პერიოდში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის თანმიმდევრულია თუ არა, ან თუ ადგილი ჰქონდა ცვლილებებს სააღრიცხვო პოლიტიკაში, სწორად განხორციელდა თუ არა აღნიშნული ცვლილებების აღრიცხვა და ადეკვატურად განხორციელდა თუ არა მათი წარდგენა და განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.

8. თუ აუდიტორისათვის მიმდინარე პერიოდის აუდიტის დროს ცნობილი გახდება შესადარისი ინფორმაციის შესაძლო არსებითი უზუსტობის შესახებ, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ისეთი დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რაც აუცილებელია არსებულ გარემოებებში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულების მოსაპოვებლად, რათა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა. თუ აუდიტორმა ჩაატარა წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, აუდიტორმა უნდა დაიცვას აგრეთვე ასს 560-ში მოცემული შესაფერისი მოთხოვნებიც.[2] თუ ცვლილებები შევიდა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, შესადარისი ინფორმაცია შეესაბამება თუ არა აღნიშნულ შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

9. ასს 580-ის[3] შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა აუდიტორის დასკვნაში მითითებულ

2. ასს 560 - „*შემდგომი მოვლენები*~, პუნქტები 14-17.

3. ასს 580 - „*ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია*~, მე-14 პუნქტი.

ყველა პერიოდზე. აუდიტორმა კონკრეტული ოფიციალური ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს წინა პერიოდის იმ ფინანსური ანგარიშგებების შესწორებების შესახებ, რაც გავლენას ახდენს შესადარის ინფორმაციაზე. (იხ. პუნქტი გ1)

აუდიტორის დასკვნა

შესაბამისი ციფრები

10. როდესაც ანგარიშგებაში წარდგენილია შესაბამისი ციფრებიც, აუდიტორმა ამ შესაბამისი ციფრების შესახებ მოსაზრება უნდა გამოთქვას მხოლოდ ისეთ გარემოებებში, რომლებიც აღწერილი მე-11, მე-12 და მე-14 პუნქტებში. (იხ. პუნქტი გ2)

11. თუ წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა პირობით მოსაზრებას ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარს, ან უარყოფით მოსაზრებას და მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი ისევ გადაუჭრელია, აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოთქმული აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება. აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირების საფუძვლის აბზაცში აუდიტორმა:

    ა) ყურადღება უნდა გაამახვილოს როგორც მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე, ასევე შესაბამის ციფრებზეც მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის აღწერისას, თუ ამ საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე არსებითია; ან

    ბ) სხვა შემთხვევებში ახსნას, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია გადაუჭრელი საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო მიმდინარე პერიოდის ციფრებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობაზე. (იხ. პუნქტები გ3-გ5)

12. თუ აუდიტორი აუდიტის მტკიცებულებებს მოიპოვებს იმაზე, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელზეც ადრე გაცემული იყო არამოდიფიცირებული დასკვნა და სათანადოდ არ გასწორდა შესაბამისი ციფრები, ან ეს ფაქტი სათანადოდ არ არის განმარტებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, აუდიტორმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში უნდა გამოხატოს პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, რომელიც მოდიფიცირებული იქნება ანგარიშგებაში ასახულ შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტი გ6)

წინამორბედი აუდიტორის მიერ აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება

13. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედმა აუდიტორმა ჩაატარა და აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნაში წინამორბედი აუდიტორის დასკვნის მითითება შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით და აუდიტორი გადაწყვეტს ამის გაკეთებას, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში უნდა მიუთითოს:

    ა) წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა წინამორბედმა აუდიტორმა;

    ბ) წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრების ტიპი, ხოლო თუ მისი მოსაზრება მოდიფიცირებული იყო, მოდიფიცირების მიზეზებიც; და

    გ) იმ დასკვნის თარიღი. (იხ. პუნქტი გ7)

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა

14. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში უნდა აღნიშნოს, რომ შესაბამისი ციფრები არ არის აუდიტირებული. თუმცა, მსგავსი აღნიშვნა აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების მოთხოვნის შესრულებისაგან, რომ საწყისი ნაშთები არ მოიცავს უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პუნქტი გ8)[4]

შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება

15. თუ წარდგენილია შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება, აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ყველა ის პერიოდი, რომელსაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგება და რომელზეც აუდიტორი გამოთქვამს მოსაზრებას. (იხ. პუნქტები გ9-გ10)

16. როდესაც აუდიტორი დასკვნას ადგენს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მიმდინარე პერიოდის აუდიტთან დაკავშირებით და აუდიტორის მოსაზრება წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე განსხვავდება ადრე გამოხატული აუდიტორული მოსაზრებისაგან, აუდიტორმა ამ განსხვავებული მოსაზრების გამომწვევი ძირითადი მიზეზები უნდა გაამჟღავნოს სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში

4. ასს 510, მე-6 პუნქტი.

(`სხვა გარემოებები~) ასს 706-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.[5] (იხ. პუნქტი გ11)

წინამორბედი აუდიტორის მიერ აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება

17. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედმა აუდიტორმა ჩაატარა, აუდიტორმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების გამოთქმასთან ერთად აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში:

    ა) უნდა აღნიშნოს, რომ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა წინამორბედმა აუდიტორმა;

    ბ) მიუთითოს წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრების ტიპი, ხოლო თუ მისი მოსაზრება მოდიფიცირებული იყო, მოდიფიცირების მიზეზებიც; და

    გ) იმ დასკვნის თარიღი,

გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე წინამორბედი აუდიტორის დასკვნა ხელახლა უნდა გამოიცეს აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად.

18. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც გავლენას ახდენს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელზეც წინამორბედმა აუდიტორმა ადრე გასცა დასკვნა მოდიფიცირების გარეშე, აუდიტორმა აღნიშნული უზუსტობის შესახებ უნდა აცნობოს შესაბამისი დონის ხელმძღვანელობას და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში[6] და უნდა მოითხოვოს, რომ ამის შესახებ ეცნობოს წინამორბედ აუდიტორს. თუ ცვლილებები შევიდა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში და წინამორბედი აუდიტორი თანხმდება წინა პერიოდის შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის ახალი დასკვნის გაცემას, აუდიტორმა მხოლოდ მიმდინარე პერიოდზე უნდა შეადგინოს დასკვნა. (იხ. პუნქტი გ12)

---

5. ასს 706 (გადასინჯული) - *„მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში,~* მე-8 პუნქტი.

6. ასს 260 (გადასინჯული) - *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება~*, მე-13 პუნქტი.

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა

19. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში („სხვა გარემოებები~) უნდა აღნიშნოს, რომ შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება არ არის აუდიტირებული. თუმცა, მსგავსი აღნიშვნა აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების მოთხოვნის შესრულებისაგან, რომ საწყისი ნაშთები არ მოიცავს უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პუნქტი გ13) [7]

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტის პროცედურები

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ1. შესადარისი ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაში ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის მოპოვება მოითხოვება აუდიტორის დასკვნაში მითითებულ ყველა პერიოდზე, რადგან ხელმძღვანელობამ ხელახლა უნდა დაადასტუროს, რომ ადრე წინა პერიოდებზე წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია კვლავ შესაფერისია. შესაბამისი ციფრების შემთხვევაში ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა მოითხოვება მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რადგან აუდიტორული მოსაზრება გამოიხატება იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მოიცავს შესაბამის ციფრებს. თუმცა, აუდიტორი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენას მოითხოვს ყველა შესწორების შესახებ, რომელიც განხორციელდა წინა პერიოდის იმ არსებითი უზუსტობების შესასწორებლად, რომლებიც გავლენას ახდენს შესადარის ინფორმაციაზე.

აუდიტორის დასკვნა

შესაბამისი ციფრები

არ არის მითითება აუდიტორის მოსაზრებაში (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ2. აუდიტორის დასკვნაში არ არის მითითებული შესაბამისი ციფრები, რადგან აუდიტორის მოსაზრება ეხება მთლიანად მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებას, მათ შორის შესაბამის ციფრებსაც.

7. ასს 510, მე-6 პუნქტი.

წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი არ გადაწყვეტილა (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ3. თუ წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა პირობით მოსაზრებას ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარს, ან უარყოფით მოსაზრებას და საკითხი, რომელმაც წარმოქმნა მოდიფიცირების საჭიროება, გადაჭრილია და სწორად არის აღრიცხული ან ასახული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მიმდინარე პერიოდზე აუდიტორის მოსაზრება არ მიუთითებს წინა მოდიფიცირებას.

გ4. თუ წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოდიფიცირებული იყო, ის გადაუჭრელი საკითხი, რომელმაც წარმოქმნა მოდიფიცირების საჭიროება, შეიძლება არ იყოს შესაფერისი მიმდინარე პერიოდის მონაცემებისთვის. მიუხედავად ამისა, შეიძლება შესაფერისი იყოს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე პირობითი მოსაზრება, მოსაზრების გამოთქმაზე უარი ან უარყოფითი მოსაზრება (როგორც შესაფერისია), გადაუჭრელი საკითხის მიმდინარე და შესაბამისი ციფრების შესადარისობაზე გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო.

გ5. აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები, როდესაც წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა მოდიფიცირებულ მოსაზრებას და საკითხი, რომელმაც წარმოქმნა მოდიფიცირების საჭიროება, არ არის გადაჭრილი, მოცემულია დანართის 1-ელ და მე-2 ნიმუშებში.

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობა (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ6. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც უზუსტობებს შეიცავდა, არ შესწორებულა და ხელახლა არ გაცემულა აუდიტორის დასკვნა, მაგრამ შესაბამისი ციფრები სწორად შესწორდა ან შესაფერისად აისახა მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მოცემულ განმარტებებში, აუდიტორის დასკვნას შეიძლება დაემატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, რომელშიც აღწერილი იქნება გარემოებები და, საჭიროების შემთხვევაში, მითითებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების ის შენიშვნები, სადაც სრულად არის აღწერილი აღნიშნული საკითხი (იხ. ასს 706 (გადასინჯული)).

წინამორბედი აუდიტორის მიერ აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ7. დანართში (მე-3 ნიმუში) მოცემულია აუდიტორის დასკვნის ნიმუში ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა წინამორბედმა აუდიტორმა და აუდი-

ტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება წინამორბედი აუდიტორის დასკვნის მითითება, შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით.

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ8. თუ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება საწყისი ნაშთების შესახებ, აუდიტორს ასს 705 (გადასინჯული)[8] შესაბამისად ევალება პირობითი მოსაზრების გამოთქმა ან აუდიტორის დასკვნაში უარის გაცხადება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. თუ აუდიტორი მნიშვნელოვან სირთულეებს წააწყდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებისას იმასთან დაკავშირებით, რომ საწყისი ნაშთები არ შეიცავს ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ეს იქნება აუდიტის ძირითადი საკითხი ასს 701-ის შესაბამისად.[9]

შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება

მინიშნება აუდიტორის მოსაზრებაში (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ9. რადგან შესადარის ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნა ეხება ყოველ პერიოდს, რომელსაც ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს, აუდიტორმა შეიძლება გამოხატოს პირობითი მოსაზრება ან უარყოფითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე, ან დასკვნას დაუმატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ერთ ან მეტ პერიოდთან მიმართებაში, თუ მოცემული პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრება გამოთქმული აქვს სხვა აუდიტორს.

გ10. დანართში (მე-4 ნიმუში) მოცემულია აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, როდესაც აუდიტორს ანგარიშგება მოეთხოვება ორივე, მიმდინარე და წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მიმდინარე პერიოდის აუდიტთან დაკავშირებით და წინა პერიოდში ასახულია მოდიფიცირებული მოსაზრება და საკითხი, რომელმაც წარმოქმნა მოდიფიცირების საჭიროება, გადაჭრილი არ არის.

8. ასს 705 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.*

9. ასს 701 - *„აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.*

წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრება განსხვავდება ადრინდელი მოსაზრებისაგან (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ11. როდესაც აუდიტორი მიმდინარე პერიოდის აუდიტთან დაკავშირებით წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზეც იძლევა დასკვნას, შეიძლება წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოხატული მოსაზრება განსხვავდებოდეს ადრე გამოხატული მოსაზრებისაგან, თუ აუდიტორისათვის მიმდინარე პერიოდის აუდიტის პროცესში ცნობილი გახდება იმ გარემოებების ან მოვლენების შესახებ, რომლებიც წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებით გავლენას ახდენს. ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორს შეიძლება ეკისრებოდეს დამატებითი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები, რომელთა მიზანია აუდიტორის მიერ წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ადრე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე მომავალში დაყრდნობის თავიდან აცილება.

წინამორბედი აუდიტორის მიერ აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ12. წინამორბედმა აუდიტორმა შეიძლება ვერ შეძლოს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნის ხელახლა გაცემა, ან არ ჰქონდეს ამის სურვილი. აუდიტორის დასკვნის მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი შეიძლება მიუთითებდეს, რომ წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე წინამორბედმა აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნა ცვლილებების შეტანამდე მოამზადა. ამასთან, თუ აუდიტორი დაქირავებულია აუდიტის ჩასატარებლად და საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს მოიპოვებს იმისათვის, რომ დაკმაყოფილდეს აღნიშნული ცვლილებების სისწორით, აუდიტორის დასკვნა შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე შემდეგ აბზაცს:

ჩვენ 20X2 წლის აუდიტის ფარგლებში ჩავატარეთ აგრეთვე X შენიშვნაში აღწერილი შესწორებების, რომლებიც განხორციელდა 20X1 წლის ფინანსური ანგარიშგების შესწორებისათვის, აუდიტიც. ჩვენი აზრით მსგავსი შესწორებები მიზანშეწონილია და სწორად არის გაკეთებული. ჩვენ არ დავუნიშნივართ კომპანიის 20X1 წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის, მიმოხილვის ან მასზე რაიმე პროცედურების ჩასატარებლად, გარდა აღნიშნული შესწორებებისა და, შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვხატავთ მოსაზრებას ან რაიმე სხვა სახის რწმუნებას მთლიანად 20X1 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ13. თუ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება საწყისი ნაშთების შესახებ, აუდიტორს ასს 705 (გადასინჯული) შესაბამისად ევალება პირობითი მოსაზრების გამოთქმა ან აუდიტორის დასკვნაში უარის გაცხადება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. თუ აუდიტორი მნიშვნელოვან სირთულეებს წააწყდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებისას იმასთან დაკავშირებით, რომ საწყისი ნაშთები არ შეიცავს ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ეს იქნება აუდიტის ძირითადი საკითხი ასს 701-ის შესაბამისად.

დანართი

(იხ. პუნქტები გ5, გ7, გ10)

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები

1-ლი ნიმუში - შესაბამისი ციფრები

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600[1] არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;[2]
- წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ადრე იყო გაცემული, მოიცავდა პირობით მოსაზრებას;
- საკითხი, რომელმაც განაპირობა დასკვნის მოდიფიცირების აუცილებლობა, გადაჭრილი არ არის;
- მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა არსებითია და აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ციფრებთან მიმართებით აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;

1. ასს 600, *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“*.
2. ასს 210 - *„აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება“*.

- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;[3]
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს არანაირი სხვა ინფორმაცია არ მიუღია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე [4]

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

3. ასს 570 (გადასინჯული) - „*ფუნქციონირებადი საწარმო*“.

4. ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის `პირობითი მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა გარდა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან *უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია განხილული, ფინანსურ ანგარიშგებაში ცვეთა დარიცხული არ არის, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტრანდარტებიდან გადახვევას წარმოადგენს. აღნიშნული სიტუაცია განაპირობა ხელმძღვანელობის მიერ წინა ფინანსური წლის დასაწყისში მიღებულმა გადაწყვეტილებამ, რის გამოც მოცემული წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოვხატავთ პირობით მოსაზრებას. ცვეთის წრფივი მეთოდის საფუძველზე, შენობა-ნაგებობისთვის 5%-იანი ცვეთის განაკვეთის, ხოლო მანქანა-დანადგარებისათვის 20%-იანი ცვეთის განაკვეთის გამოყენების შემთხვევაში, წლიური ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს xxx-ით და 20X0 წელს - xxx-ით. ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა შემცირდეს დაგროვილი ცვეთის თანხით, კერძოდ, xxx-ით 20X1 წელს და xxx-ით - 20X0 წელს, ხოლო დაგროვილი ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს xxx –ით და 20X0 წელს - xxx-ით.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის `აუდიტორის პასუხიმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [*იურისდიქცია*]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე [5]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული)[6] შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში*]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

5. ამ საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების `ხელმძღვანელობა~ და `მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები~ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

6. ასს 700 (გადასინჯული) – „*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*“.

მე-2 ნიმუში - შესაბამისი ციფრები

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ადრე იყო გაცემული, მოიცავდა პირობით მოსაზრებას;
- საკითხი, რომელმაც განაპირობა დასკვნის მოდიფიცირების აუცილებლობა, გადაჭრილი არ არის;
- მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე საკითხის გავლენა არსებითი არ არის, მაგრამ აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ციფრებთან მიმართებით აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება, მიმდინარე პერიოდის ციფრებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობის საკითხის გადაუჭრელობის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო.
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს არანაირი სხვა ინფორმაცია არ მიუღია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;

- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე [7]

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, გარდა ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი საკითხის შესაძლო გავლენისა შესაბამის ციფრებზე, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან *უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ვინაიდან ჩვენ ABC კომპანიის აუდიტორებად დაგვნიშნეს 20X0 წელს, საშუალება არ გვქონდა დავკვირვებოდით აღნიშნული პერიოდის დასაწყისში მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესს, ვერც ალტერნატიული საშუალებებით ვერ შევძელით დავრწმუნებულიყავით მარაგის რაოდენობის სისწორეში. ვინაიდან მარაგის საწყისი ნაშთი გავლენას ახდენს ოპერაციების შედეგების განსაზღვრაზე, ჩვენ ვერ დავადგინეთ, აუცილებელია თუ არა 20X0 წლის ოპერაციების შედეგებისა და გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირება. შესაბამისად, ჩვენი აუდიტორული მო-

7. ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე~.

საზრება 20X0 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოდიფიცირებულია. მოდიფიცირებულია აგრეთვე ჩვენი მოსაზრება მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზეც, ამ საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო მიმდინარე პერიოდის ციფრებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობაზე.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს *[იურისდიქცია]*–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე [8]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში*]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

8. ან სხვა ტერმინები, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-3 ნიმუში - შესაბამისი ციფრები

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. `სუფთა~) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- შესაბამისი ციფრები წარდგენილია და წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს.
- აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება წინამორბედი აუდიტორის მითითება აუდიტორის დასკვნაში შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით და ის გადაწყვეტს ამის გაკეთებას.
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;

- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე [9]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია

9. ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე" საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე".

ჩვენი მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა გარემოებები

ABC კომპანიის 20X0 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა სხვა აუდიტორმა, რომელმაც აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე 20X1 წლის 31 მარტს გასცა არამოდიფიცირებული დასკვნა.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.*][10]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე [11]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში*]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

---

10. ასს 720 (გადასინჯული) - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.*

11. ან სხვა ტერმინები, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-4 ნიმუში - შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს დასკვნის შედგენა მოეთხოვება როგორც მიმდინარე, ასევე წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მიმდინარე წლის აუდიტთან დაკავშირებით;
- წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ადრე იყო გაცემული, მოიცავდა პირობით მოსაზრებას;
- საკითხი, რომელმაც განაპირობა დასკვნის მოდიფიცირების აუცილებლობა, გადაჭრილი არ არის;
- საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე არსებითია როგორც მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების, ასევე წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისთვის და აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება.
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს არანაირი სხვა ინფორმაცია არ მიუღია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;

- **პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;**
- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე [12]

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა გარდა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან *უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია განხილული, ფინანსურ ანგარიშგებაში ცვეთა დარიცხული არ არის, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტრანდარტებიდან გადახვევას წარმოადგენს. ცვეთის

12. ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

წრფივი მეთოდის საფუძველზე, შენობა-ნაგებობისთვის 5%-იანი ცვეთის განაკვეთის, ხოლო მანქანა-დანადგარებისათვის 20%-იანი ცვეთის განაკვეთის გამოყენების შემთხვევაში, წლიური ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს xxx-ით და 20X0 წელს - xxx –ით. ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა შემცირდეს დაგროვილი ცვეთის თანხით, კერძოდ, xxx-ით 20X1 წელს და xxx-ით - 20X0 წელს, ხოლო დაგროვილი ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს xxx –ით და 20X0 წელს - xxx-ით.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [*იურისდიქცია*]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე [13]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში*]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

13. ან სხვა ტერმინები, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 720
(გადასინჯული)

აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით

(ძალაშია პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც მთავრდება 2016 წ. 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 720 (გადასინჯული) მოქმედების სფერო 1-9

ძალაში შესვლის თარიღი 10

მიზანი 11

განმარტებები 12

მოთხოვნები

სხვა ინფორმაციის მოპოვება 13

სხვა ინფორმაციის გაცნობა და განხილვა 14-15

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც ისეთი შთაბეჭდილება რჩება, რომ შეიძლება არსებითი შეუსაბამობა არსებობდეს ან სხვა ინფორმაცია შეიცავდეს არსებით უზუსტობას 16

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებობს არსებითი უზუსტობა 17-19

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან აუცილებელია აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის განახლება 20

დასკვნის მომზადება 21-24

დოკუმენტაცია 25

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

განმარტებები გ1-გ10

სხვა ინფორმაციის მოპოვება გ11-გ22

სხვა ინფორმაციის გაცნობა და განხილვა გ23-გ38

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც ისეთი შთაბეჭდილება რჩება, რომ შეიძლება არსებითი შეუსაბამობა არსებობდეს ან სხვა ინფორმაცია შეიცავდეს არსებით უზუსტობას გ39-გ43

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებობს არსებითი უზუსტობა გ44-გ50

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან აუცილებელია აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის განახლება გ51

დასკვნის მომზადება გ52-გ59

1-ლი დანართი: იმ თანხებისა და სხვა ელემენტების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება ჩართული იყოს სხვა ინფორმაციაში

მე-2 დანართი: სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებული აუდიტორის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 720 (გადასინჯული) - *`აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით`* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *`დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად`* - ერთად.

შესავალი

ასს 720-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას როგორც ფინანსურ, ასევე არაფინანსურ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით (გარდა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა), მათ შორის, სუბიექტის წლიურ ანგარიშზე. სუბიექტის წლიური ანგარიში შეიძლება იყოს ერთი დოკუმენტი, ან დოკუმენტების ნაკრები, რომლებიც ერთსა და იმავე მიზანს ემსახურება.

2. მოცემული ასს შემუშავებულია დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის. შესაბამისად, ამ ასს-ში განსაზღვრული აუდიტორის მიზნები აუდიტორმა უნდა გაიაზროს აუდიტორის საერთო მიზნების ფონზე, რომლებიც ჩამოყალიბებულია ასს 200-ის[1] მე-11 პუნქტში. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა შეძლოს ასს-ებით განსაზღვრული მიზნების მიღწევა და, მაშასადამე, აუდიტორის საერთო მიზნების მიღწევა. აუდიტორის მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ არ მოიცავს სხვა ინფორმაციას და არც მოცემული ასს არ ავალდებულებს აუდიტორს სხვა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას იმ მტკიცებულებების გარდა, რაც მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად.

3. წინამდებარე ასს აუდიტორს ავალდებულებს სხვა ინფორმაციის გაცნობასა და განხილვას, რადგან სხვა ინფორმაცია, რომელიც არსებითად არ შეესაბამება ფინანსურ ანგარიშგებას, ან აუდიტორის მიერ ჩატარებული აუდიტის შედეგად სუბიექტის შესახებ მიღებულ ინფორმაციას, შესაძლოა იმაზე მეტყველებდეს, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან სხვა ინფორმაციაში და, ნებისმიერ შემთხვევაში, დიდი ზიანი მიადგება ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის სანდოობას. გარდა ამისა, ამგვარმა არსებითმა უზუსტობებმა შესაძლოა უარყოფითად იმოქმედოს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, ვისთვისაც აუდიტორის დასკვნა მზადდება.

1. ასს 200 - `*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*~.

4. ეს ასს აუდიტორს ასევე შეიძლება დაეხმაროს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების[2] დაცვაში, კერძოდ, რომლებიც აუდიტორს ავალდებულებს, რომ მისი სახელი შეგნებულად არ იყოს დაკავშირებული ისეთ ინფორმაციასთან, თუ დარწმუნებულია, რომ ეს ინფორმაცია შეიცავს არსებითად მცდარ ან ან შეცდომაში შემყვან განცხადებას; შეიცავს უსაფუძვლო განცხადებებს ან დაუდევრად მომზადებულ ინფორმაციას; ან გამოტოვებულია ან ბუნდოვნად არის წარმოდგენილი ისეთი საჭირო ინფორმაცია, რომლის გამოტოვება ან არასწორად გაგება მკითხველს შეცდომაში შეიყვანს.

5. სხვა ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს თანხებს, ან სხვა ისეთ ელემენტებს, რომლებიც დაჯამების ან უფრო მეტად დეზაგრეგირების შემთხვევაში უნდა ედრებოდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებს ან სხვა ელემენტებს, ასევე სხვა ისეთ თანხებს ან სხვა ელემენტებს, რომელთა შესახებაც აუდიტორმა ინფორმაცია მოიპოვა აუდიტის შედეგად. გარდა ამისა, სხვა ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს სხვა საკითხებსაც.

6. აუდიტორს, ნებისმიერ შემთხვევაში, ეკისრება გარკვეული პასუხისმგებლობა (სათანადო საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის გარდა) სხვა ინფორმაციაზე, იმის მიუხედავად, როდის მიიღო ეს ინფორმაცია აუდიტორმა - აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე თუ მის შემდეგ.

7. წინამდებარე ასს არ გამოიყენება:

   ა) სუბიექტის მიერ წინასწარგამოცხადებულ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით; ან

   ბ) ფასიანი ქაღალდების შეთავაზების დოკუმენტებთან, მათ შორის, პროსპექტებთან მიმართებით.

8. მოცემული ასს-ის მიხედვით აუდიტორისთვის განსაზღვრული პასუხისმგებლობა არ წარმოადგენს მარწმუნებელ გარიგებას სხვა ინფორმაციაზე, არც აუდიტორს არ ავალდებულებს რწმუნების მოპოვებას სხვა ინფორმაციის შესახებ.

9. კანონმდებლობა შეიძლება დამატებით ვალდებულებებს აკისრებდეს აუდიტორს სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით. ამგვარი ვალდებულებები არ განეკუთვნება წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფეროს.

---

2. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსი (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები)* (ბესსს-ის კოდექსი), პუნქტი მ111.2

ძალაში შესვლის თარიღი

10. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

მიზნები

11. სხვა ინფორმაციის გაცნობისას აუდიტორის მიზნებია:

    ა) განიხილოს, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და ფინანსურ ანგარიშგებას შორის;

    ბ) განიხილოს, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და ჩატარებული აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ სუბიექტის შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციას შორის;

    გ) სათანადო რეაგირება მოახდინოს იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი გამოავლენს, რომ ამგვარი არსებითი შეუსაბამობა არსებობს, ან სხვა საშუალებით გახდება აუდიტორისთვის ცნობილი, რომ სხვა ინფორმაცია არსებითად მცდარი ჩანს; და

    დ) შეადგინოს დასკვნა წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების გათვალისწინებით.

განმარტებები

12. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

    ა) წლიური ანგარიში - დოკუმენტი, ან დოკუმენტების ნაკრები, რომელსაც, როგორც წესი, ყოველწლიურად ამზადებენ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები კანონმდებლობის შესაბამისად, ან ტრადიციისამებრ, რომლის მიზანია მესაკუთრეებს (ან ანალოგიურ დაინტერესებულ მხარეებს) მიაწოდონ ინფორმაცია, სუბიექტის ოპერაციების, ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, რაც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში. წლიური ანგარიში შეიცავს, ან წლიურ ანგარიშს ახლავს ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა და, ჩვეულებისამებრ, მოიცავს ინფორმაციას სუბიექტის მიღწევების, სამომავლო პერსპექტივისა და რისკებისა და განუსაზღვრელობების შესახებ, სუბიექტის მმართველი ორგანოს მიერ მომზადებულ დოკუმენტს და ანგარიშებს სუბიექტის მართვის საკითხებთან დაკავშირებით; (იხ. პუნქტები გ1-გ5)

    ბ) უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში - უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში მაშინ არსებობს, როდესაც ეს ინფორმაცია არასწორადაა

წარმოდგენილი ან სხვა მხრივ არის შეცდომაში შემყვანი (მათ შორის, იმის გამო, რომ გამოტოვებულია ან ბუნდოვნად არის წარმოდგენილი ისეთი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია სხვა ინფორმაციაში განხილული საკითხის სათანადოდ გასაგებად); (იხ. პუნქტები გ6-გ7)

გ) სხვა ინფორმაცია - ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაცია (გარდა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა), რომელიც ასახულია სუბიექტის წლიურ ანგარიშში. (იხ. პუნქტები გ8-გ10)

მოთხოვნები

სხვა ინფორმაციის მოპოვება

13. აუდიტორმა: (იხ. პუნქტები გ11-გ22)

ა) უნდა განსაზღვროს, ხელმძღვანელობასთან განხილვის მეშვეობით, რომელ დოკუმენტ(ებ)ს მოიცავს წლიური ანგარიში და ამგვარი დოკუმენტ(ებ)ის გამოცემისთვის სუბიექტის მიერ დადგენილი წესი და ვადები;

ბ) ხელმძღვანელობასთან ერთად მიიღოს სათანადო ზომები იმ მიზნით, რომ დროულად და, თუ შესაძლებელია, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მიიღოს იმ დოკუმენტ(ებ)ის საბოლოო ვერსია, რომელიც წარმოადგენს წლიურ ანგარიშს; და

გ) თუ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე ვერ მიიღებს (ა) პუნქტში მითითებულ ვერც ერთ, ან რამდენიმე დოკუმენტს, ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს ოფიციალური წერილი იმის თაობაზე, რომ აუდიტორს გადასცემენ ამ დოკუმენტ(ებ)ის საბოლოო ვერსიას, როგორც კი ის მომზადდება, ამასთან მანამდე, სანამ სუბიექტი გამოაქვეყნებს მას, რათა აუდიტორმა შეძლოს წინამდებარე ასს-ით გათვალისწინებული სავალდებულო პროცედურების ჩატარება. (იხ. გ22 პუნქტი)

სხვა ინფორმაციის გაცნობა და განხილვა

14. აუდიტორი უნდა გაეცნოს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას, კერძოდ: (იხ. პუნქტები გ23-გ24)

ა) უნდა განიხილოს, ხომ არ არსებობს არსებითი შეუსაბამობები სხვა ინფორმაციასა და ფინანსურ ანგარიშგებას შორის. ამისათვის ჯერ უნდა დაადგინოს მათი თავსებადობა, რისთვისაც სხვა ინფორმაციაში მოცემული შერჩეული თანხები, ან სხვა ელემენტები (რომლებიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ დაჯამების ან უფრო მეტად დეზაგრეგირების შემთხვევაში ედრებოდეს ფი-

ნანსური ანგარიშგების თანხებს ან სხვა ელემენტებს) უნდა შეუდაროს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ანალოგიურ თანხებსა თუ სხვა ელემენტებს; და (იხ. პუნქტები გ25-გ29)

ბ) განიხილოს, შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებებისა და აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნების გათვალისწინებით, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად სუბიექტის შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციას შორის. (იხ. პუნქტები გ30-გ36)

15. როდესაც აუდიტორი ეცნობა სხვა ინფორმაციას მე-14 პუნქტის შესაბამისად, მან უნდა შეინარჩუნოს სიფხიზლე, რათა არ გამოეპაროს იმის ნიშნები, რომ სხვა ინფორმაცია დაკავშირებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ან აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად სუბიექტის შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას. (იხ. პუნქტები გ24 და გ37-გ38)

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც ისეთი შთაბეჭდილება რჩება, რომ შეიძლება არსებითი შეუსაბამობა არსებობდეს ან სხვა ინფორმაცია შეიცავდეს არსებით უზუსტობას

16. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ შეიძლება არსებობდეს არსებითი შეუსაბამობა (ან მისთვის ცნობილი გახდება, რომ სხვა ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას), მან საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან ერთად და, აუცილებლობის შემთხვევაში, სხვა პროცედურები ჩაატაროს, რათა განსაზღვროს: (იხ. პუნქტები გ39-გ43)

ა) არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში;

ბ) არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა ფინანსურ ანგარიშგებაში; ან

გ) აუცილებელია თუ არა აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განახლება.

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებობს არსებითი უზუსტობა

17. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობა არსებობს, მან ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს სხვა ინფორმაციის გასწორება. თუ ხელმძღვანელობა:

ა) დაეთანხმება უზუსტობის გასწორებას, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, რომ შესწორება ნამდვილად გაკეთდა; ან

ბ) უარს იტყვის უზუსტობის გასწორებაზე, აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ უნდა აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და მათ მოსთხოვოს უზუსტობის გასწორება.

18. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მიიღო და სხვა ინფორმაცია არ გასწორდება მას შემდეგაც, რაც აცნობებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, აუდიტორმა სათანადო ზომები უნდა მიიღოს, მათ შორის: (იხ. გ44 პუნქტი)

ა) გააანალიზოს, რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტორის დასკვნაზე და აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, როგორ გეგმავს ის არსებითი უზუსტობის შესახებ ინფორმირებას აუდიტორის დასკვნაში (იხ. პუნქტი 22(ე)(ii); ან (იხ. გ45 პუნქტი)

ბ) გამოვიდეს გარიგებიდან, თუ ამის გაკეთება ნებადართულია შესაფერისი კანონითა თუ სხვა ნორმატიული აქტით. (იხ. გ46-გ47)

19. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიიღო, აუდიტორმა:

ა) თუ სხვა ინფორმაცია გასწორებულია, უნდა ჩაატაროს არსებული გარემოებების შესაფერისი აუცილებელი პროცედურები; ან (იხ. გ48 პუნქტი)

ბ) თუ სხვა ინფორმაცია გასწორებული არ არის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების შემდეგ, მიიღოს სათანადო ზომები აუდიტორის იურიდიული უფლებებისა და ვალდებულებების გათვალისწინებით და იზრუნოს იმაზე, რომ შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობის შესახებ სათანადოდ მიაწოდოს ინფორმაცია იმ მომხმარებლებს, ვისთვისაც აუდიტორის დასკვნა მზადდება. (იხ. პუნქტები გ49-გ50)

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან აუცილებელია აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის განახლება

20. თუ მე-14-15 პუნქტებით გათვალისწინებული პროცედურების ჩატარების შედეგად აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან აუცილებელია აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განახლება, აუდიტორმა სათანადო პროცედურები უნდა ჩაატაროს სხვა ასს-ების შესაბამისად. (იხ. გ51 პუნქტი)

დასკვნის მომზადება

21. აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს ცალკე ნაწილს, რომლის სათაური იქნება: `სხვა ინფორმაცია~, ან რაიმე სხვა შესაფერისი სათაური, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის:

    ა) მოპოვებული აქვს სხვა ინფორმაცია, ან ვარაუდობს, რომ მოიპოვებს - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში; ან

    ბ) მოპოვებული აქვს გარკვეული ან ყველანაირი სხვა ინფორმაცია - სხვა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში, რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე. (იხ. გ52 პუნქტი)

22. როდესაც აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში `სხვა ინფორმაცია~ ნაწილის გათვალისწინება 21-ე პუნქტის შესაბამისად, დასკვნის ზემოაღნიშნული ნაწილი უნდა მოიცავდეს: (იხ.გ53 პუნქტი)

    ა) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ სხვა ინფორმაციაზე ხელმძღვანელობა არის პასუხისმგებელი;

    ბ) მითითებას, რომ:

        (i) სხვა ინფორმაცია აუდიტორმა მოიპოვა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე (თუკი ასე მოხდა); და

        (ii) საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში - სხვა ინფორმაციის მოპოვებას აუდიტორი ვარაუდობს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ (თუკი ასეა);

    გ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორის მოსაზრება არ მოიცავს სხვა ინფორმაციას და, შესაბამისად, აუდიტორი არ გამოთქვამს აუდიტორულ მოსაზრებას და არც რაიმე სახის მარწმუნებელ დასკვნას მის შესახებ;

    დ) აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას სხვა ინფორმაციის გაცნობაზე, განხილვასა და მის შესახებ ინფორმირებაზე აუდიტორის დასკვნაში, როგორც ეს მოითხოვება წინამდებარე ასს-ით; და

    ე) იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს სხვა ინფორმაცია მოპოვებული აქვს აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე:

        (i) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორს არ აღმოუჩენია ისეთი საკითხი, რომლის შესახებაც აუცილებელი იქნებოდა ინფორმირება; ან

(ii) თუ აუდიტორმა დაასკვნა, რომ შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში - ამ შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობის აღწერას.

23. თუ აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამს ასს 705-ის (გადასინჯული)[3] შესაბამისად, მან უნდა განიხილოს მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის გავლენა იმ განცხადებაზე, რომელიც მოითხოვება 22(ე) პუნქტის შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ54-გ58)

ინფორმირება კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად

24. თუ ამა თუ იმ იურისდიქციის კანონმდებლობა აუდიტორს სპეციფიკური ფორმატით ან ფრაზების გამოყენებით ავალდებულებს აუდიტორის დასკვნაში სხვა ინფორმაციის შესახებ ინფორმირებას, აუდიტორმა მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა ახსენოს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, თუ აუდიტორის დასკვნა მოიცავს სულ მცირე შემდეგ ელემენტებს მაინც: (იხ. გ59 პუნქტი)

ა) მითითებულია სხვა ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორმა მოიპოვა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;

ბ) აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციაზე; და

გ) ნათლად არის მითითებული აუდიტორის მიერ ამ მიზნით შესრულებული სამუშაოს შედეგი.

დოკუმენტაცია

25. იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეასრულოს ასს 230-ის[4] ის მოთხოვნები, რომლებიც წინამდებარე ასს-ს ეხება, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში:

ა) უნდა ჩართოს ის დოკუმენტაცია, რომლებშიც ასახულია ასს 720-ის (გადასინჯული) მიხედვით ჩატარებული პროცედურები; და

ბ) სხვა ინფორმაციის საბოლოო ვერსია, რომელთან მიმართებაშიც აუდიტორმა შეასრულა სამუშაო წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად.

3. ასს 705 (გადასინჯული) - `*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*~.

4. ასს 230 - `*აუდიტის დოკუმენტაცია*~, მე-8-11 პუნქტები.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

განმარტებები

წლიური ანგარიში (იხ. 12(ა) პუნქტი)

გ1. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობით ან ტრადიციის მიხედვით განისაზღვრებოდეს წლიური ანგარიშის შინაარსი და იმ პირის ვინაობა, ვინც უნდა მოამზადოს იგი. თუმცა, სხვადასხვა იურისდიქციაში შეიძლება სხვადასხვანაირი შინაარსის იყოს ანგარიში და სხვადასხვა პირს ევალებოდეს მისი მომზადება.

გ2. როგორც წესი, წლიურ ანგარიშს ყოველწლიურად ამზადებენ. თუმცა, თუ აუდიტს დაქვემდებარებული ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ერთ წელზე ნაკლებ ან მეტ პერიოდს, წლიური ანგარიშიც შეიძლება იმავე პერიოდებს მოიცავდეს, რასაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგება.

გ3. ზოგ შემთხვევაში, სუბიექტის წლიური ანგარიში შეიძლება ერთი დოკუმენტის სახით იყოს წარმოდგენილი და ეწოდებოდეს `წლიური ანგარიში~, ან რაიმე სხვა სათაური ჰქონდეს. სხვა შემთხვევაში, შეიძლება კანონმდებლობის ან ტრადიციის მიხედვით სუბიექტს ევალებოდეს, რომ მესაკუთრეებს (ან ანალოგიურ დაინტერესებულ მხარეებს) სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ოპერაციების, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ინფორმაცია (ე.ი. წლიური ანგარიში) წარუდგინოს ერთი დოკუმენტის, ან ორი ან რამდენიმე განცალკევებული დოკუმენტის სახით, რომლებიც ერთსა და იმავე მიზანს ემსახურება. მაგალითად, კონკრეტული იურისდიქციის კანონმდებლობის ან ტრადიციის მიხედვით შეიძლება წლიური ანგარიშის ნაწილს წარმოადგენდეს ერთი ან რამდენიმე ქვემოთ ჩამოთვლილი დოკუმენტი:

- ხელმძღვანელობის ანგარიში, ხელმძღვანელობის კომენტარები, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ მომზადებული ოპერატიული და ფინანსური ანალიზი, ან ანალოგიური ანგარიშები (მაგალითად, დირექტორების ანგარიში);
- დირექტორთა საბჭოს თავმჯდომარის ანგარიში;
- კორპორაციული მართვის ანგარიში;
- შიდა კონტროლისა და რისკების შეფასების ანგარიშები.

გ4. წლიური ანგარიში მომხმარებლებისთვის შეიძლება ხელმისაწვდომი გახდეს ნაბეჭდი სახით, ან ელექტრონული ფორმით, მათ შორის, სუბიექტის ვებგვერდის მეშვეობით. დოკუმენტი (ან დოკუმენტების ნაკრები) შეიძლება აკმაყოფილებდეს წლიური ანგარიშის განმარტებას, იმის მიუხედავად, რა სახით მიეწოდება იგი მომხმარებლებს.

გ5. წლიური ანგარიში, თავისი არსით, მიზნითა და შინაარსით განსხვავდება სხვა ანგარიშებისგან, როგორიცაა, მაგალითად რომელიმე დაინტერესებულ მხარეთა ჯგუფის საინფორმაციო მოთხოვნილებების შესაბამისად მომზადებული ანგარიში, ან სპეციფიკური მარეგულირებელი საანგარიშგებო მიზნებისთვის მომზადებული ანგარიში (თუნდაც, ამგვარი ანგარიშის საჯაროდ გამოქვეყნება სავალდებულო იყოს). ანგარიშები, რომლებიც ცალ-ცალკე, დამოუკიდებელი დოკუმენტის სახით არის გამოცემული, როგორც წესი, არ წარმოადგენს იმ დოკუმენტების ნაკრების ნაწილს, რომლებიც ერთობლიობაში წლიურ ანგარიშს წარმოადგენს (კანონმდებლობის ან ტრადიციის მიხედვით). მაშასადამე, ისინი არ მიიჩნევა `სხვა ინფორმაციად~, რომელიც განეკუთვნება წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფეროს. ამგვარი ანგარიშების მაგალითებია:

- სპეციალური დარგობრივი ან მარეგულირებელი მიზნებისთვის შედგენილი ანგარიშები (მაგალითად, კაპიტალის ადეკვატურობის ანგარიში), რომლებიც შეიძლება მომზადებული იყოს საბანკო, სადაზღვევო და საპენსიო დარგებში;
- კორპორაციული სოციალური პასუხისმგებლობის ანგარიშები;
- მდგრადი განვითარების ანგარიშები;
- ანგარიშები გენდერული თანასწორობის შესახებ
- ანგარიშები პროდუქტზე პასუხისმგებლობის თაობაზე;
- ანგარიშები დასაქმებისა პოლიტიკისა და სამუშაო პირობების შესახებ;
- ანგარიშები ადამიანთა უფლებების თაობაზე.

უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში (იხ. 12(ბ) პუნქტი)

გ6. როდესაც რომელიმე კონკრეტული საკითხი განმარტებულია სხვა ინფორმაციაში, სხვა ინფორმაციაში შეიძლება გამოტოვებული იყოს ან ბუნდოვნად იყოს წარმოდგენილი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია ამ საკითხის სათანადოდ გასაგებად. მაგალითად, თუ სხვა ინფორმაცია გამიზნულია ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული, სუბიექტის საქმიანობის შედეგების ამსახველი ძირითადი მაჩვენებ-

ლების განსახილველად, მაშინ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული რომელიმე ძირითადი მაჩვენებლის გამოტოვება იმაზე მიანიშნებს, რომ სხვა ინფორმაცია მცდარია.

გ7. სხვა ინფორმაციის მომზადებისთვის დადგენილ საფუძვლებში შეიძლება განხილული იყოს არსებითობის ცნება; თუ ასეა, ამგვარი საფუძვლები შეიძლება გამოადგეს აუდიტორს `ათვლის წერტილად~ (კრიტერიუმად), რომლის მიხედვითაც იმსჯელებს არსებითობის შესახებ წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად. თუმცა, ბევრ შემთხვევაში, შეიძლება არ არსებობდეს ისეთი საფუძვლები, რომელიც მოიცავს არსებითობის ცნების განხილვას სხვა ინფორმაციის მომზადების კონტექსტში. ასეთ სიტუაციაში, იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში, აუდიტორს შეუძლია მსჯელობა წარმართოს შემდეგი მიმართულებით:

- არსებითობას განიხილავს მომხმარებლების, როგორც ერთიანი ჯგუფის საერთო საინფორმაციო მოთხოვნილებების კონტექსტში. სავარაუდოდ, სხვა ინფორმაციის მომხმარებლებიც ის პირები იქნებიან, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები არიან, რადგან ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები შეიძლება ვარაუდობდნენ სხვა ინფორმაციის გაცნობას, ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებების შესახებ წარმოდგენის შექმნის მიზნით;
- არსებითობის საკითხზე მსჯელობისას გაითვალისწინებს კონკრეტული უზუსტობის გამომწვევ გარემოებებს, განიხილავს, გავლენას იქონიებს თუ არა მომხმარებლებზე შეუსწორებელი უზუსტობა. ყველა უზუსტობა გავლენას არ მოახდენს მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე;
- არსებითობის საკითხზე მსჯელობისას გაითვალისწინებს როგორც ხარისხობრივ, ასევე რაოდენობრივ ასპექტებს. შესაბამისად, მსჯელობისას მხედველობაში მიიღებს იმ მუხლების ხასიათს ან მნიშვნელობას, რომლებიც სხვა ინფორმაციაში განხილულია სუბიექტის წლიური ანგარიშის კონტექსტში.

სხვა ინფორმაცია (იხ. პუნქტი 12(გ))

გ8. 1-ლი დანართი მოიცავს იმ თანხებისა და სხვა ელემენტების მაგალითებს, რომლებიც შეიძლება ჩართული იყოს სხვა ინფორმაციაში.

გ9. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება მოითხოვდეს სპეციფიკური ინფორმაციის გამჟღავნებას, მაგრამ სუბიექტებს უფლებას აძლევდეს ამ ინფორმა-

ციის ჩართვას ფინანსური ანგარიშგების გარეთ.[5] თუ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოითხოვება, მაშინ ეს ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების ნაწილად მიიჩნევა. შესაბამისად, იგი არ იქნება სხვა ინფორმაცია წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის.

გ10. სუბიექტის ანგარიშგების წარდგენის გაფართოებული ენის (XBRL ტაქსონომიის) თეგები არ წარმოადგენს სხვა ინფორმაციას, ამ ასს-ში მოცემული განმარტების მიხედვით.

სხვა ინფორმაციის მოპოვება (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ11. იმ დოკუმენტის ან დოკუმენტების დადგენა, რომელთა ერთობლიობაც წლიურ ანგარიშს წარმოადგენს, ხშირად აშკარად ნათელია კანონმდებლობის ან ტრადიციის მიხედვით. ბევრ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შესაძლოა ჩვეულებად ჰქონდეთ დოკუმენტების ნაკრების გამოცემა, რომლებიც ერთობლიობაში წლიურ ანგარიშს წარმოადგენს, ან შეიძლება ევალებოდეთ ამის გაკეთება. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება ნათელი არ იყოს, რომელი დოკუმენტი ან რომელი დოკუმენტების ნაკრებია წლიური ანგარიში. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს დოკუმენტების მომზადების ვადებისა და მიზნის განხილვა (და ასევე, ვისთვისაა ისინი განკუთვნილი) იმის დასადგენად, რომელი დოკუმენტი ან რომელი დოკუმენტების ნაკრებია წლიური ანგარიში.

გ12. როდესაც წლიური ანგარიში ითარგმნება სხვა ენებზე კანონმდებლობის შესაბამისად (ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც ამა თუ იმ იურისდიქციაში რამდენიმე ოფიციალური ენა არსებობს), ან, როდესაც რამდენიმე `წლიური ანგარიში~ მზადდება სხვადასხვა კანონმდებლობის მიხედვით (მაგალითად, როდესაც სუბიექტი კოტირებულია რამდენიმე იურისდიქციის საფონდო ბირჟაზე), აუდიტორს აუცილებლად დასჭირდება იმის გარკვევა/განხილვა, სხვა ინფორმაციის შემადგენელი ნაწილი ერთი `წლიური ანგარიშია~ თუ რამდენიმე. შესაძლებელია, რომ ამასთან დაკავში-

5. მაგალითად, ფასს 7 - `*ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები*~ - სუბიექტს გარკვეული ინფორმაციის ასახვის უფლებას აძლევს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, ან სხვა ანგარიშში (როგორიცაა ხელმძღვანელობის კომენტარები, ან ანგარიში რისკების შესახებ), რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის ხელმისაწვდომია ისეთივე პირობებითა და იმავე დროს, როგორც თვითონ ფინანსური ანგარიშგება, იმ პირობით, თუ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მითითებული იქნება ეს ანგარიში/დოკუმენტი.

რებით დამატებით მითითებებს მოიცავდეს ადგილობრივი კანონმდებლობა.

გ13. წლიური ანგარიშის მომზადებაზე პასუხისმგებელნი არიან ხელმძღვანელობა, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები. აუდიტორს შეუძლია ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს წინასწარ აცნობოს:

- რომ ის ვარაუდობს წლიური ანგარიშის (მათ შორის, იმ დოკუმენტების ნაკრების, რომელთა ერთობლიობაც წარმოადგენს წლიურ ანგარიშს) საბოლოო ვერსიის მიღებას დროულად, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, რათა აუდიტორმა შეძლოს წინამდებარე ასს-ით გათვალისწინებული სავალდებულო პროცედურების ჩატარება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, ან თუ ამის გაკეთება შეუძლებელია, მაშინ, შეძლებისდაგვარად, მალე უნდა მიაწოდონ წლიური ანგარიში, მაგრამ, ნებისმიერ შემთხვევაში, იქამდე, სანამ სუბიექტი გამოაქვეყნებს ამგვარ ინფორმაციას;
- შესაძლო შედეგების შესახებ, თუ სხვა ინფორმაციას აუდიტორი მიიღებს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

გ14. გ13 პუნქტში აღწერილი საკითხების ინფორმირება განსაკუთრებით მიზანშეწონილია, მაგალითად:

- პირველი აუდიტის დროს;
- თუ შეიცვალა ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები;
- თუ მოსალოდნელია, რომ აუდიტორი სხვა ინფორმაციას მიიღებს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

გ15. თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები გამოქვეყნებამდე ამტკიცებენ სხვა ინფორმაციას, მაშინ ამგვარი სხვა ინფორმაციის საბოლოო ვერსიად მიიჩნევა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ დამტკიცებული ვერსია.

გ16. ზოგ შემთხვევაში, სუბიექტის წლიური ანგარიში შეიძლება იყოს ერთი დოკუმენტი, რომელიც კანონმდებლობის ან სუბიექტის საანგარიშგებო პოლიტიკის შესაბამისად, გამოიცემა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების პერიოდის დასრულების შემდეგ მოკლე ვადაში და, მაშასადამე, აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი გახდება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე. სხვა შემთხვევაში, შეიძლება სავალდებულო არ იყოს ამ დოკუმენტის გამოქვეყნება ასეთ მოკლე ვადაში,

ან შეიძლება ქვეყნდებოდეს სუბიექტის შეხედულებისამებრ. შესაძლოა ისეთი გარემოებებიც არსებობდეს, როდესაც სუბიექტის წლიური ანგარიში რამდენიმე დოკუმენტის ნაკრებს წარმოადგენს და თითოეული მათგანის გამოცემის ვადას განსხვავებული მოთხოვნები ან სუბიექტის განსხვავებული საანგარიშგებო პოლიტიკა ეხება.

გ17. შეიძლება ისეც მოხდეს, რომ აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის სუბიექტი იხილავდეს ამა თუ იმ დოკუმენტის სრულყოფის საკითხს, რომელიც შეიძლება მისი წლიური ანგარიშის ნაწილი იყოს (მაგალითად, ნებაყოფლობითი ანგარიში დაინტერესებული მხარეებისთვის), მაგრამ ხელმძღვანელობას არ შეეძლოს აუდიტორისთვის ამ დოკუმენტის დანიშნულების ან გამოცემის ვადის დადასტურება. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს ამგვარი დოკუმენტის დანიშნულების ან გამოცემის ვადის დადგენას, ეს დოკუმენტი არ მიიჩნევა სხვა ინფორმაციად წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის.

გ18. სხვა ინფორმაციის დროულად მიღება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე ქმნის იმის შესაძლებლობას, რომ შესწორებები შეიტანონ ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორის დასკვნაში ან სხვა ინფორმაციაში მათ გამოქვეყნებამდე. აუდიტის გარიგების წერილში[6] შეიძლება მითითებული იყოს ხელმძღვანელობასთან შეთანხმება იმის თაობაზე, რომ აუდიტორს დროულად უნდა მიაწოდონ სხვა ინფორმაცია და, თუ შესაძლებელია, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე.

გ19. თუ მომხმარებლებისთვის სხვა ინფორმაცია მხოლოდ სუბიექტის ვებგვერდის მეშვეობით ხდება ხელმისაწვდომი, მაშინ შესაფერის დოკუმენტად მიიჩნევა სუბიექტისგან მოპოვებული სხვა ინფორმაციის ვერსია, რომელზეც აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს პროცედურები ამ ასს-ის შესაბამისად და არა უშუალოდ სუბიექტის ვებგვერდიდან მოპოვებული სხვა ინფორმაცია. წინამდებარე ასს-ის მიხედვით, აუდიტორს არ გააჩნია სხვა ინფორმაციის მოძიების პასუხისმგებლობა, მათ შორის იმ სხვა ინფორმაციის, რომელიც შეიძლება განთავსებული იყოს სუბიექტის ვებგვერდზე, არც მათზე რაიმე პროცედურების ჩატარების პასუხისმგებლობა იმის დასადასტურებლად, რომ სხვა ინფორმაცია სათანადოდ არის წარმოჩენილი სუბიექტის ვებგვერდზე, ან რაიმე სხვა გზით სათანადოდ მოხდა მისი გადაცემა ან გამოსახვა ელექტრონული ფორმით.

გ20. აუდიტორს არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნის დათარიღება, ან შედგენა იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორმა არ მიიღო ზოგიერთი ან ყველანაირი სხვა ინფორმაცია.

---

6. ასს 210 – *„აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება“*, პუნქტი გ23.

გ21. თუ აუდიტორი სხვა ინფორმაციას აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიიღებს, აუდიტორს არ ევალება იმ პროცედურების ხელახლა ჩატარება, რომლებიც უკვე ჩატარებული აქვს ასს 560-ის[7] მე-6 და მე-7 პუნქტების შესაბამისად.

გ22. ასს 580[8]-ში მოცემულია მოთხოვნები და მითითებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები. ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი, რომელიც აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით 13(გ) პუნქტის შესაბამისად, რომელიც აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი გახდა მხოლოდ აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, იმისთვისაა გამიზნული, რომ აუდიტორმა შეძლოს წინამდებარე ასს-ით მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარება ამგვარ სხვა ინფორმაციაზე. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს ხელმძღვანელობისთვის ოფიციალური წერილების მოთხოვნა სხვა საკითხებზეც, მაგალითად, იმის თაობაზე, რომ:

- ხელმძღვანელობამ აუდიტორს მიაწოდა ყველა დოკუმენტი, რომლის გამოცემასაც ის ვარაუდობს და რომელიც შეიძლება მოიცავდეს სხვა ინფორმაციას;
- ფინანსური ანგარიშგება და სხვა ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორმა მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე ერთმანეთთან შესაბამისობაშია და სხვა ინფორმაცია არ შეიცავს არსებით უზუსტობას; და
- იმ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომელიც აუდიტორმა ვერ მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე - ხელმძღვანელობა აპირებს ამგვარი სხვა ინფორმაციის მომზადებასა და გამოცემას და, სავარაუდოდ, როდისთვის გამოსცემენ მას.

სხვა ინფორმაციის გაცნობა და განხილვა (იხ. მე-14-15 პუნქტები)

გ23. აუდიტორს ასს 200[9] ავალდებულებს აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებას პროფესიული სკეპტიციზმით. სხვა ინფორმაციის გაცნობისა და განხილვის დროს პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება, მაგალითად გულისხმობს იმის გაცნობიერებას, რომ შეიძლება ხელმძღვანელობა ზედმეტად ოპტიმისტურად უყურებდეს თავისი გეგმების წარმატებას და აუდიტორმა სიფრთხილე უნდა გამოიჩინოს

7. ასს 560 - `*შემდგომი მოვლენები*`.
8. ასს 580 - `*ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია*`.
9. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

ისეთ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც შესაძლოა არ შეესაბამებოდეს:

ა) ფინანსურ ანგარიშგებას; ან

ბ) აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას სუბიექტის შესახებ.

გ24. ასს 200-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, გარიგების პარტნიორს მოეთხოვება პასუხისმგებლობის აღება გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობაზე, მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის ჩატარებაზე[10], ასევე იმის დადგენაზე, ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი დაგეგმილია და სრულდება ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად.[11] როდესაც გარიგების პარტნიორი განსაზღვრავს გარიგების გუნდში იმ წევრებს, რომლებსაც დაევალებათ მე-14-15 პუნქტების მოთხოვნების შესრულება, წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- გარიგების გუნდის წევრების გამოცდილება;
- გარიგების გუნდის წევრები, რომლებსაც ამ ამოცანების შესრულება უნდა დაევალოთ, აუდიტის შედეგად არიან თუ არა სათანადოდ ინფორმირებულები, იმ თვალსაზრისით, რომ შეძლონ შეუსაბამობების გამოვლენა სხვა ინფორმაციასა და მათ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციას შორის;
- რა დონის სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება მე-14-15 პუნქტების მოთხოვნების შესრულებას. მაგალითად, შეიძლება გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილ წევრებს დაევალოს პროცედურების ჩატარება სხვა ინფორმაციაში მოცემული ისეთი თანხების შესაბამისობის შესაფასებლად, რომლებიც უნდა ედრებოდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებს;
- ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში - აუცილებელია თუ არა კომპონენტის აუდიტორის გამოკითხვა ამ კომპონენტთან დაკავშირებული სხვა ინფორმაციის განსახილველად.

10. ასს 220 (გადასინჯული) - `*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა*“, 29-30-ე პუნქტები.
11. ასს 220 (გადასინჯული), 30 (ა) პუნქტი.

იმის განხილვა, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და ფინანსურ ანგარიშგებას შორის (იხ. პუნქტი 14(ა))

გ25. სხვა ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ისეთ თანხებს ან სხვა ელემენტებს, რომლებიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ დაჯამების, ან უფრო მეტად დეზაგრეგირების შემთხვევაში უნდა ედრებოდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებს ან სხვა ელემენტებს. ამგვარი თანხებისა და სხვა ელემენტების მაგალითებია:

- ცხრილები, სქემები ან გრაფიკები, რომლებიც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგებიდან ამონარიდ მონაცემებს;
- განმარტებით შენიშვნაში მოცემული უფრო დეტალური მონაცემები ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ნაშთის ან ანგარიშის შესახებ. მაგალითად: `20X1 წლის ამონაგები შედგება X პროდუქტის გაყიდვიდან მიღებული XXX მლნ-ისგან და Y პროდუქტის გაყიდვის შედეგად მიღებული YYY მლნ-ისგან~;
- ფინანსური შედეგების აღწერა, ასე მაგალითად: `20X1 წელს ახალი პროდუქტის კვლევისა და განვითარების სამუშაოთა ხარჯებმა მთლიანად შეადგინა XXX.

გ26. იმისთვის, რომ შეაფასოს სხვა ინფორმაციაში მოცემული შერჩეული თანხების ან სხვა ელემენტების შესაბამისობა ფინანსურ ანგარიშგებასთან, აუდიტორს არ ევალება სხვა ინფორმაციაში მოცემული ყველა თანხისა თუ სხვა ელემენტების შედარება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის თანხებთან ან სხვა ელემენტებთან, რომლებიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ დაჯამების, ან უფრო მეტად დეზაგრეგირების შემთხვევაში, უნდა ედრებოდეს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის თანხებსა თუ სხვა ელემენტებს.

გ27. შესადარებლად თანხებისა და სხვა ელემენტების შერჩევა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. ამგვარ შერჩევის პროცესში გასათვალისწინებელი შესაფერისი ფაქტორებია:

- თანხის ან სხვა ელემენტის მნიშვნელობა მისი წარდგენის მიზნის გათვალისწინებით, რაც შეიძლება გავლენას ახდენდეს იმაზე, რა მნიშვნელობას მიანიჭებენ მომხმარებლები ამ თანხას ან სხვა ელემენტს (მაგალითად, ძირითადი კოეფიციენტი ან თანხა);
- თუ რაოდენობრივი მონაცემია, თანხის სიდიდე იმ ანგარიშებთან ან ელემენტებთან შედარებით, რომლებიც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელთანაც დაკავშირებულია;

- სხვა ინფორმაციაში მოცემული კონკრეტული თანხის ან სხვა ელემენტის მგრძნობელობა, მაგალითად აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციები ზედა დონის ხელმძღვანელი პერსონალისთვის.

გ28. 14(ა) პუნქტის მოთხოვნის შესასრულებლად ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრა პროფესიული განსჯის საგანია. ეს სწორედ იმ ფაქტის აღიარებაა, რომ აუდიტორის პასუხისმგებლობები წინამდებარე ასს-ის მიხედვით არ გულისხმობს მარწმუნებელი გარიგების შესრულებას სხვა ინფორმაციაზე და არც სხვა ინფორმაციის შესახებ რწმუნების მოპოვების ვალდებულებას ადგენს აუდიტორისთვის. ამგვარი პროცედურების მაგალითებია:

- ისეთი ინფორმაციისთვის, რომელიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ უნდა ედრებოდეს ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციას - ამ ინფორმაციის შედარება ფინანსურ ანგარიშგებასთან;
- ისეთი ინფორმაციისთვის, რომელიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ იგივე მნიშვნელობა გამოხატოს, რაც ფინანსურ ანგარიშგებაში აქვს მინიჭებული - გამოყენებული სიტყვების შედარება და ტექსტის ფორმულირებაში არსებული განსხვავებების მნიშვნელობის განხილვა იმის დასადგენად, ეს განსხვავება სხვანაირ მნიშვნელობას ხომ არ ანიჭებს ინფორმაციას;
- ხელმძღვანელობისგან სხვა ინფორმაციაში ასახული თანხისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხის შეჯერების დოკუმენტის მოპოვება და:
  - შეჯერების დოკუმენტში მოცემული მუხლების შედარება ფინანსურ ანგარიშგებასა და სხვა ინფორმაციასთან; და
  - შეჯერების დოკუმენტში ნაჩვენები გაანგარიშებების არითმეტიკული სისწორის შემოწმება.

გ29. სხვა ინფორმაციიდან შერჩეული თანხების ან სხვა ელემენტების თავსებადობის შეფასება ფინანსურ ანგარიშგებასთან გულისხმობს მათი წარმოდგენის ფორმის შედარებას ფინანსურ ანგარიშგებასთან, თუ ეს მოთხოვნა შესაფერისია სხვა ინფორმაციის ტიპისთვის.

იმის განხილვა, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას შორის (იხ. პუნქტი 14(ბ))

გ30. სხვა ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ისეთ თანხებს ან ელემენტებს, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად სუბიექტის შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციასთან (გარდა იმ

ინფორმაციისა, რომელიც აღწერილია 14(ა) პუნქტში)). ამგვარი თანხებისა და ელემენტების მაგალითებია:

- წარმოებული პროდუქციის ერთეულების რაოდენობა, ან ცხრილი, რომელშიც ეს ინფორმაცია წარმოდგენილია (დაჯამებულია) გეოგრაფიული რეგიონების მიხედვით;
- ასეთი განცხადება: `კომპანიამ მოცემულ წელს დანერგა X და Y პროდუქტების წარმოება~;
- სუბიექტის ძირითადი ქვედანაყოფების მოკლე დახასიათება, ასე მაგალითად: `სუბიექტის საქმიანობის ძირითადი ცენტრი მდებარეობს X ქვეყანაში, თუმცა ქვედანაყოფები აქვს ასევე Y და Z ქვეყნებშიც~.

გ31. აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მიღებული ინფორმაცია მოიცავს ინფორმაციას სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ, რაც მოიპოვა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[12] შესაბამისად. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ამასთან დაკავშირებით აუდიტორს ავალდებულებს შემდეგი საკითხების შესწავლას:

ა) სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურა, საკუთრების ტიპი და მართვა და მისი ბიზნესმოდელი, მათ შორის, ბიზნესმოდელში რა დონეზეა ინტეგრირებული სტ-ის გამოყენება;

ბ) შესაფერისი დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები;

გ) სუბიექტის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად გამოყენებული შიდა და გარე მაჩვენებლები.

გ32. გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად სუბიექტის შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებსაც, რომლებიც, თავისი არსით, საპროგნოზო ხასიათისაა, როგორიცაა, მაგალითად სუბიექტის პროსპექტები და ფულადი ნაკადების პროგნოზები. ამგვარ ინფორმაციას აუდიტორი განიხილავდა, როდესაც აფასებდა ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ დაშვებებს ისეთი არამატერიალური აქტივების გაუფასურების ტესტების ჩატარებისას, როგორიცაა გუდვილი, ან, როდესაც აფასებდა სუბიექტის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს სტატუსის ხელმძღვანელობისეული შეფასების ადეკვატურობას.

12. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“*, მე-19-27 პუნქტები.

გ33. როდესაც აუდიტორი იხილავს, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას შორის, აუდიტორს შეუძლია აქცენტის გადატანა სხვა ინფორმაციაში მოცემულ ისეთ საკითხებზე, რომლებიც იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ ამ საკითხთან დაკავშირებული სხვა ინფორმაციის უზუსტობა შეიძლება არსებითი იყოს.

გ34. სხვა ინფორმაციაში მოცემულ ბევრ საკითხთან დაკავშირებით აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებებისა და აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნების გახსენება შეიძლება საკმარისი იყოს იმისთვის, რომ აუდიტორმა გააანალიზოს, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მიღებულ ინფორმაციას შორის. რაც უფრო მეტად გამოცდილია აუდიტორი და რაც უფრო კარგად არის ინფორმირებული აუდიტის ძირითადი ასპექტების შესახებ, მით უფრო მოსალოდნელია, რომ საკმარისი იქნება ამ აუდიტორის მიერ შესაბამისი საკითხების გახსენება. მაგალითად, აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად ჩატარებული განხილვების, ან აუდიტის პროცესში ჩატარებული პროცედურების (როგორიცაა, მაგალითად საბჭოს სხდომების ოქმების გაცნობა) შედეგად მიღებული ინფორმაციის გახსენებით შეიძლება შეძლოს იმის გაანალიზება, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას შორის ისე, რომ აუცილებელი არ გახდეს რაიმე დამატებითი მოქმედება.

გ35. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ აუდიტის შესაბამისი დოკუმენტაციის განხილვა, ან გარიგების გუნდის შესაფერისი წევრების ან სუბიექტის შესაფერისი კომპონენტების აუდიტორების გამოკითხვის ჩატარება მიზანშეწონილი საფუძველი იქნება არსებითი შეუსაბამობის არსებობის დასადგენად. მაგალითად:

- თუ სხვა ინფორმაციაში აღწერილია, რომ დაგეგმილია რომელიმე ძირითადი ასორტიმენტის პროდუქციის გამოშვების შეწყვეტა და ამის შესახებ ინფორმირებულია აუდიტორიც, აუდიტორს მაინც შეუძლია გარიგების გუნდში იმ პირთა გამოკითხვის ჩატარება, რომლებმაც აუდიტის პროცედურები ჩაატარეს ამ სფეროში, რათა განამტკიცოს თავისი მოსაზრება იმის თაობაზე, სხვა ინფორმაციაში მოცემული აღწერილობა არსებითად შეესაბამება თუ არა აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მიღებულ ინფორმაციას;

- თუ სხვა ინფორმაციაში აღწერილია იმ სასამართლო პროცესის მნიშვნელოვანი დეტალები, რომელიც განხილული იყო აუდიტში, მაგრამ აუდიტორმა ვერ შეძლო სათანადოდ მათი გახსენება, აუდიტორის მახსოვრობის განსამტკიცებლად შეიძლება აუცილებელი გახდეს აუდიტის იმ დოკუმენტაციის გადახედვა, სადაც მოკლედ აღწერილია ამგვარი დეტალები.

გ36. იმის დადგენა, აუცილებელია თუ არა აუდიტის შესაბამისი დოკუმენტაციის განხილვა, ან გარიგების გუნდის შესაფერისი წევრების ან სუბიექტის შესაფერისი კომპონენტების აუდიტორების გამოკითხვის ჩატარება და, თუ აუცილებელია, რა მოცულობით იქნება საჭირო ამის გაკეთება - პროფესიული განსჯის საგანია. თუმცა, შეიძლება აუცილებელი არ იყოს, რომ აუდიტორმა სხვა ინფორმაციაში მოცემულ ყველა საკითხთან დაკავშირებით მიმართოს აუდიტის შესაბამის დოკუმენტაციას, ან ჩაატაროს გარიგების გუნდის შესაფერისი წევრების ან სუბიექტის შესაფერისი კომპონენტების აუდიტორების გამოკითხვა.

სიფხიზლის შენარჩუნება სხვა ინდიკატორებთან მიმართებით, რომლებიც მიანიშნებს, რომ სხვა ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ37. სხვა ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ისეთი საკითხების განხილვას, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებასთან და, გარდა ამისა, შეიძლება სცილდებოდეს აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ მოპოვებული ინფორმაციის ფარგლებს. მაგალითად, სხვა ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს სუბიექტის ანგარიშგებას სათბურის გაზის ემისიების შესახებ.

გ38. სიფხიზლის შენარჩუნება სხვა ინდიკატორებთან მიმართებით, რომლებიც მიანიშნებს, რომ სხვა ინფორმაცია დაკავშირებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ან აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ სუბიექტის შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას, აუდიტორს ეხმარება სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვაში, რომლებიც მოითხოვს, რომ აუდიტორი შეგნებულად არ უნდა იყოს დაკავშირებული ისეთ სხვა ინფორმაციასთან, თუ დარწმუნებულია, რომ ეს ინფორმაცია შეიცავს არსებითად მცდარ ან შეცდომაში შემყვან განცხადებას; შეიცავს უსაფუძვლო განცხადებებს ან დაუდევრად მომზადებულ ინფორმაციას; ან გამოტოვებულია ან ბუნდოვნად არის წარმოდგენილი

ისეთი საჭირო ინფორმაცია, რომლის გამოტოვება ან არასწორად გაგება მკითხველს შეცდომაში შეიყვანს.[13]

- სიფხიზლის შენარჩუნება სხვა ინდიკატორებთან მიმართებით, რომლებიც მიანიშნებს, რომ სხვა ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას, პოტენციურად გულისხმობს აუდიტორის მიერ ისეთი საკითხების დადგენას, როგორიცაა, მაგალითად:

- განსხვავება სხვა ინფორმაციასა და ზოგად ინფორმაციას შორის (აუდიტის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის გარდა), რომელსაც ფლობს სხვა ინფორმაციაზე მომუშავე გარიგების გუნდის წევრი, რის გამოც აუდიტორს მიაჩნია, რომ სხვა ინფორმაცია შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს; ან

- თავად სხვა ინფორმაციის შინაგანი შეუთავსებლობა, რის გამოც აუდიტორს მიაჩნია, რომ სხვა ინფორმაცია შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს.

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც ისეთი შთაბეჭდილება რჩება, რომ შეიძლება არსებითი შეუსაბამობა არსებობდეს ან სხვა ინფორმაცია შეიცავდეს არსებით უზუსტობას (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ39. ხელმძღვანელობასთან ერთად აუდიტორის მიერ არსებითი შეუსაბამობის (ან სხვა ისეთი ინფორმაციის, რომელიც შეიძლება არსებით უზუსტობას შეიცავდეს) განხილვა შეიძლება მოიცავდეს ხელმძღვანელობისთვის იმის მოთხოვნას, რომ აუდიტორს მიაწოდოს გამამყარებელი არგუმენტები სხვა ინფორმაციაში მოცემული ხელმძღვანელობისეული მტკიცებებისთვის. ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებულ დამატებით ინფორმაციაზე ან ახსნა-განმარტებებზე დაყრდნობით, აუდიტორი შეიძლება დარწმუნდეს, რომ სხვა ინფორმაცია არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. მაგალითად, ხელმძღვანელობის ახსნა-განმარტებებიდან შეიძლება გამოვლინდეს, რომ არსებობს გონივრული და საკმარისი მიზეზები სუბიექტურ განსჯაში არსებული საფუძვლიანი განსხვავებისთვის.

გ40. პირიქით, ხელმძღვანელობასთან განხილვის შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც განამტკიცებს აუდიტორის მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობა არსებობს.

გ41. შეიძლება აუდიტორს უფრო გაუჭირდეს ხელმძღვანელობასთან ისეთ საკითხებზე შედავება, რომლებიც სუბიექტურ განსჯას საჭი-

13. ბესსს-ის კოდექსი, პუნქტი მ111.2

როებს, ვიდრე ისეთზე, რომელიც ფაქტოლოგიური ხასიათისაა. თუმცა, შეიძლება ისეთი გარემოებებიც არსებობდეს, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაცია შეიცავს ისეთ განცხადებას/მტკიცებას, რომელიც არ შეესაბამება ფინანსურ ანგარიშგებას, ან აუდიტორის მიერ აუდიტის მსვლელობისას მიღებულ ცნობებს. ასეთმა გარემოებებმა შეიძლება ეჭვქვეშ დააყენოს სხვა ინფორმაცია, ფინანსური ანგარიშგება ან აუდიტორის მიერ აუდიტის მსვლელობისას მიღებული ინფორმაცია.

გ42. ვინაიდან სხვა ინფორმაციაში შეიძლება მრავალი სახის არსებითი უზუსტობა არსებობდეს, სხვა პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრა, რომელთა ჩატარება აუდიტორს შეუძლია იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია ყოველ კონკრეტულ სიტუაციაში.

გ43. თუ საკითხი დაკავშირებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციასთან, აუდიტორმა შეიძლება ვერ შეძლოს აუდიტორის მიერ ჩატარებულ გამოკითხვებზე ხელმძღვანელობის მიერ გაცემული პასუხების სრულყოფილად შეფასება. მიუხედავად ამისა, ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებულ დამატებით ინფორმაციაზე ან ახსნა-განმარტებებზე დაყრდნობით, ან ხელმძღვანელობის მიერ სხვა ინფორმაციაში შეტანილი ცვლილებების გათვალისწინებით, აუდიტორი შეიძლება დარწმუნდეს, რომ უკვე აღარ არსებობს არსებითი შეუსაბამობა, ან სხვა ინფორმაცია აღარ შეიცავს არსებით უზუსტობას. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს იმის დადგენას, რომ უკვე აღარ არსებობს არსებითი შეუსაბამობა, ან სხვა ინფორმაცია აღარ შეიცავს არსებით უზუსტობას, აუდიტორს უფლება აქვს, ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს კონსულტაციების გავლა შესაფერის კომპეტენტურ მესამე მხარესთან (მაგალითად, ხელმძღვანელობის ექსპერტთან ან იურისტთან). ცალკეულ შემთხვევებში, ამგვარი კონსულტაციის შედეგად მიღებული პასუხების განხილვის შემდეგ აუდიტორმა შეიძლება ვერ შეძლოს იმის დადგენა, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორს შეუძლია მიმართოს ერთ ან რამდენიმე ქვემოთ განხილულ ზომას:

- მიიღოს რჩევა აუდიტორის იურისტისგან;
- განიხილოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე, მაგალითად, უნდა აღწეროს თუ არა ეს გარემოებები დასკვნაში,

როდესაც არსებობს ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვა; ან

- გამოვიდეს გარიგებიდან, თუ ამის გაკეთება ნებადართულია შესაფერისი კანონითა თუ სხვა ნორმატიული აქტით.

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებობს არსებითი უზუსტობა

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მიიღო (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ44. რა ზომებს მიმართავს აუდიტორი იმ შემთხვევაში, თუ სხვა ინფორმაცია არ გასწორდება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირების შემდეგ, ამის განსაზღვრა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს, ეჭვქვეშ აყენებს თუ არა ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნებას ან კეთილსინდისიერებას, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების არგუმენტაცია იმის თაობაზე, რატომ არ შეიტანეს შესწორება სხვა ინფორმაციაში, მაგალითად აუდიტორი შეიძლება ეჭვობდეს, რომ შეცდომაში შეყვანა წინასწარ იყო გამიზნული. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობა ან პროფესიული სტანდარტები ავალდებულებდეს ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირებას მარეგულირებელი ორგანოს ან შესაბამისი პროფესიული ორგანიზაციისთვის.

გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე (იხ. პუნქტი 18(ა))

გ45. იშვიათ შემთხვევებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტორის დასკვნაში ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უარი, თუ სხვა ინფორმაციაში არსებული არსებითი უზუსტობის შესწორებაზე უარის მიღება იმგვარ ეჭვს იწვევს ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ, რომ მთლიანობაში კითხვის ქვეშ დგება მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობა.

გარიგებიდან გამოსვლა (იხ. პუნქტი 18(ბ))

გ46. თუ გარემოებები, რომელშიც მოხდა სხვა ინფორმაციაში არსებული არსებითი უზუსტობის გასწორებაზე უარის თქმა, იმგვარ ეჭვს იწვევს ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ, რომ მთლიანობაში კითხვის ქვეშ დგება აუდიტის პროცესში მათგან მიღებული ინფორმაციის საიმედოობა, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს გარიგებიდან გამოსვლა

(დავალების შესრულების შეწყვეტა), თუკი ამის გაკეთება ნებადართულია შესაფერისი კანონითა თუ სხვა ნორმატიული აქტით.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. პუნქტი 18(ბ))

გ47. სახელმწიფო სექტორში შეიძლება ნებადართული არ იყოს დავალების შესრულების შეწყვეტა. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს უფლება აქვს საკანონმდებლო ორგანოს მიაწოდოს ანგარიში ამ საკითხთან დაკავშირებული დეტალების შესახებ, ან შეუძლია მიიღოს სხვა შესაფერისი ზომები.

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიიღო (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ48. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიიღო და ამგვარი არსებითი უზუსტობა გაასწორეს, ასეთ ვითარებაში აუდიტორის მიერ ჩასატარებელი აუცილებელი აუდიტის პროცედურები მოიცავს იმის დადგენას, რომ შესწორება ნამდვილად გაკეთდა (17(ა) პუნქტის შესაბამისად); ასევე შეიძლება მოიცავდეს იმ ზომების მიმოხილვას, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გაატარა შეტანილი შესწორების შესახებ სხვა ინფორმაციის მიმღებთა ინფორმირებისთვის, თუ მათ უკვე მიღებული ჰქონდათ სხვა ინფორმაცია.

გ49. იმ შემთხვევაში, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ დაეთანხმებიან სხვა ინფორმაციის გასწორებას, აუდიტორის მიერ სათანადო ზომის განსაზღვრა იმისათვის, რომ სცადოს იმ მომხმარებლების სათანადოდ ინფორმირება შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობის შესახებ, რომლისთვისაც აუდიტორის დასკვნა მზადდება, საჭიროებს პროფესიულ განსჯას. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს კონკრეტული იურისდიქციის შესაფერისმა კანონმა ან სხვა ნორმატიულმა აქტმა. შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება აუდიტორის უფლებებსა და ვალდებულებებთან დაკავშირებით.

გ50. იმ შემთხვევაში, თუ არ გასწორდება სხვა ინფორმაციაში არსებული არსებითი უზუსტობა, იმისათვის, რომ აუდიტორმა სცადოს იმ მომხმარებლების სათანადოდ ინფორმირება (მათი ყურადღების გამახვილება) შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობის შესახებ, რომლისთვისაც აუდიტორის დასკვნა მზადდება (როდესაც ამის გაკეთება ნებადართულია შესაფერისი კანონითა თუ ნორმატიული აქტით), აუდიტორს შეუძლია მიმართოს, მაგალითად შემდეგ ზომებს:

- ხელმძღვანელობას მიაწოდოს ახალი ან შეცვლილი აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს 22-ე პუნქტის შესაბამისად ახალი გარემოებების გათვალისწინებით მომზადებულ ნაწილს და ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს ახალი ან შეცვლილი აუდიტორის დასკვნის მიწოდება იმ მომხმარებლებისთვის, რომლისთვისაც აუდიტორის დასკვნა მზადდება. ამისათვის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ამ სიტუაციის გავლენის განხილვა ახალი ან შეცვლილი აუდიტორის დასკვნის თარიღზე, ასს-ების ან კანონმდებლობის მოთხოვნების გათვალისწინებით. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს ის ზომები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გაატარა ზემოაღნიშნული მომხმარებლებისთვის ახალი ან შეცვლილი აუდიტორის დასკვნის მისაწოდებლად;
- სხვა ინფორმაციაში არსებული უზუსტობის შესახებ საქმის კურსში ჩააყენოს ის მომხმარებლები, ვისთვისაც აუდიტორის დასკვნა მზადდება (მაგალითად, საკითხი გაიტანოს აქციონერთა საერთო კრებაზე);
- აცნობოს მარეგულირებელ ორგანოს ან შესაფერის პროფესიულ ორგანიზაციას შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობის შესახებ; ან
- განიხილოს, რა გავლენას იქონიებს ეს სიტუაცია დავალების შესრულების გაგრძელების მიზანშეწონილობაზე. (იხ. ასევე გ46 პუნქტი)

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან აუცილებელია აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის განახლება (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ51. სხვა ინფორმაციის გაცნობისას, აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ისეთი ახალი ინფორმაცია, რომელიც გავლენას იქონიებს:

- აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციაზე და, შესაბამისად, შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ აუცილებელია აუდიტორისეული რისკის შეფასების გადახედვა და შესწორება[14]

14. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები მე-19-26 და 37-ე.

- აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე, რომ უნდა შეაფასოს გამოვლენილი უზუსტობების გავლენა აუდიტზე, ხოლო შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა (თუ ასეთი არსებობს) - ფინანსურ ანგარიშგებაზე;[15]
- აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით.[16]

დასკვნის მომზადება (იხ. 21-24-ე პუნქტები)

გ52. იმ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს აუდიტორის დასკვნაში ისეთი სხვა ინფორმაციის იდენტიფიკაცია, რომლის მიღებასაც აუდიტორი ვარაუდობს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, დამატებითი გამჭვირვალობის უზრუნველსაყოფად იმგვარი სხვა ინფორმაციის შესახებ, რომელზეც აუდიტორს პასუხისმგებლობა ეკისრება წინამდებარე ასს-ის მიხედვით. მაგალითად, ამის გაკეთება აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობას შეუძლია ოფიციალური წერილით აცნობოს აუდიტორს, რომ ამგვარ სხვა ინფორმაციას გამოსცემენ აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

საილუსტრაციო ნიმუშები (იხ. 21-22-ე პუნქტები)

გ53. აუდიტორის დასკვნის `სხვა ინფორმაცია~ ნაწილის საილუსტრაციო ნიმუშები მოცემულია მე-2 დანართში.

აუდიტორის საანგარიშგებო მოთხოვნები ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქვამს პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ54. პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შეიძლება გავლენას არ ახდენდეს იმ განცხადებაზე, რომელიც მოითხოვება 22(ე) პუნქტის შესაბამისად, თუ აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი უშუალოდ არ არის ჩართული ან რამენაირად ნახსენები სხვა ინფორმაციაში და გავლენას არ ახდენს სხვა ინფორმაციის რომელიმე ნაწილზე. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული პირობითი მოსაზრება იმ მოტივით, რომ განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილი არ არის ინფორმაცია დირექტორების ანაზღაურებასთან დაკავშირებით, როგორც ამას მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების

15. ასს 540 - *`აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება~*.

16. ასს 560, მე-10 და მე-14 პუნქტები.

წარდგენის სათანადო საფუძვლები, შეიძლება გავლენას არ ახდენდეს აუდიტორის დასკვნაში იმ საკითხების ინფორმირებაზე, რაც წინამდებარე ასს-ით მოითხოვება. სხვა შემთხვევაში, შესაძლოა გავლენა იქონიოს, როგორც ეს აღწერილია გ55-გ58 პუნქტებში.

ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული არსებითი უზუსტობით გამოწვეული პირობითი მოსაზრება

გ55. იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორის მოსაზრება პირობითია, შეიძლება ყურადღება მიექცეს იმის გარკვევას, სხვა ინფორმაციაც ხომ არ შეიცავს არსებით უზუსტობას, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხის ან მასთან დაკავშირებული საკითხის გამო.

აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვით გამოწვეული პირობითი მოსაზრება

გ56. როდესაც მასშტაბის შეზღუდვა დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების არსებით მუხლთან, აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს ამ საკითხის შესახებ. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორმა შეიძლება ვერ შეძლოს იმის დადგენა, სხვა ინფორმაციაში იწვევს თუ არა არსებით უზუსტობას ამ საკითხთან დაკავშირებული სხვა ინფორმაციის თანხები ან სხვა ინფორმაციის სხვა ელემენტები. შესაბამისად, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს 22(ე) პუნქტით მოთხოვნილი განცხადების კორექტირება იმის მისათითებლად, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო ხელმძღვანელობის მიერ სხვა ინფორმაციაში აღწერილი იმ საკითხის განხილვა, რომლის გამოც აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე პირობითი იყო და რაც ახსნილია აუდიტორის დასკვნის `პირობითი მოსაზრების საფუძველი~ აბზაცში. მიუხედავად ამისა, აუდიტორს მაინც მოეთხოვება დასკვნაში ყველა სხვა შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობის ინფორმირება, რომელიც გამოვლინდა სხვა ინფორმაციაში.

უარყოფითი მოსაზრება

გ57. ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმა, რაც დაკავშირებულია დასკვნის - `უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი~ - აბზაცში აღწერილ კონკრეტულ საკითხ(ებ)თან, არ გაამართლებს იმ ფაქტს, რომ აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში არ აღწეროს სხვა ინფორმაციაში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობები 22(ე)(ii) პუნქტის შესაბამისად. თუ აუდიტორი ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამს, მას შეიძლება დასჭირდეს 22(ე) პუნქტით მოთხოვნილი განცხადების კორექტირება, მაგალითად, იმის მისათითებლად, რომ სხვა ინფორმაციის თანხებიც ან სხვა ელემენტებიც არსებითად მცდარია

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხის ან მასთან დაკავშირებული საკითხის გამო.

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

გ58. თუ აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის შესახებ დამატებითი დეტალების ინფორმირებამ, მათ შორის სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებული ნაწილის ჩართვამ, შეიძლება დაჩრდილოს მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უარის მნიშვნელობა, როგორც ასეთი. შესაბამისად, ასეთ ვითარებაში, როგორც ასს 705-ით (გადასინჯული) მოითხოვება, აუდიტორის დასკვნა არ მოიცავს იმ ნაწილს, რომელიც ეხება წინამდებარე ასს-ით გათვალისწინებულ საანგარიშგებო მოთხოვნებს.

ინფორმირება კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ59. ასს 200-ში[17] ახსნილია, რომ წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების გარდა, აუდიტორს შეიძლება დამატებით მოეთხოვებოდეს კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაც. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება ევალებოდეს აუდიტორის დასკვნაში სპეციფიკური ფორმატის ან ენის (ფრაზების) გამოყენება, რაც განსხვავებული იქნება წინამდებარე ასს-ში აღწერილისგან. როდესაც აუდიტი ჩატარებულია ასს-ების შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნის ერთგვაროვნება ხელს უწყობს საერთაშორისო ბაზრების სანდოობის მიღწევას იმით, რომ ადვილად დასადგენია საერთაშორისო დონეზე აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი. თუ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით აუდიტორის დასკვნაში ინფორმირების საკანონმდებლო მოთხოვნებსა და წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნებს შორის განსხვავება მხოლოდ ინფორმირების ფორმატთან ან ენასთან არის დაკავშირებული და აუდიტორის დასკვნაში აისახება სულ მცირე 24-ე პუნქტით გათვალისწინებული თითოეული ელემენტი მაინც, აუდიტორის დასკვნაში შესაძლებელია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მითითება. შესაბამისად, ასეთ შემთხვევაში იგულისხმება, რომ აუდიტორმა დაიცვა წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები, მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორის დასკვნაში ინფორმირებისთვის გამოყენებული ფორმატი ან ენა (ფრაზები) განსაზღვრულია საკანონმდებლო მოთხოვნებით.

17. ასს 200, პუნქტი გ60.

1-ლი დანართი

(იხ. მე-14 და გ8 პუნქტები)

იმ თანხებისა და სხვა ელემენტების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება ჩართული იყოს სხვა ინფორმაციაში

ქვემოთ მოცემულია იმ თანხებისა და სხვა ელემენტების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება ჩართული იყოს სხვა ინფორმაციაში. ეს სია არ არის ამომწურავი.

თანხები

- ძირითადი ფინანსური შედეგების ამსახველი კრებსითი მუხლები, როგორიცაა წმინდა შემოსავალი, შემოსავალი ერთ აქციაზე, დივიდენდები, ამონაგები გაყიდვიდან და სხვა საოპერაციო საქმიანობიდან, შესყიდვები და საოპერაციო ხარჯები.
- შერჩეული საოპერაციო მონაცემები, როგორიცაა შემოსავალი განგრძობითი ოპერაციებიდან ძირითადი საოპერაციო სეგმენტების მიხედვით, ან გაყიდვები გეოგრაფიული სეგმენტების ან პროდუქციის ხაზის (ნომენკლატურის) მიხედვით.
- სპეციალური მუხლები, როგორიცაა აქტივების გასხვისება, ანარიცხები სასამართლო პროცესებისთვის, აქტივების გაუფასურება, საგადასახადო კორექტირებები, გარემოს აღდგენასთან დაკავშირებული ანარიცხები და რესტრუქტურიზაციისა და რეორგანიზაციის ხარჯები.
- ინფორმაცია ლიკვიდობისა და კაპიტალური რესურსების შესახებ, როგორიცაა ფულადი სახსრები, ფულადი სახსრების ეკვივალენტები და ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდები; დივიდენდები ნასესხები სახსრები, ფინანსური იჯარისა და უმცირესობის წილის ვალდებულებები.
- კაპიტალური დანახარჯები, სეგმენტების ან ქვედანაყოფების მიხედვით.
- გარესაბალანსო შეთანხმებებთან დაკავშირებული თანხები და შესაბამისი ფინანსური შედეგები;
- გარანტიებთან, სახელშეკრულებო ვალდებულებებთან დაკავშირებული თანხები, იურიდიული ან გარემოსდაცვასთან დაკავშირებული საპრეტენზიო თანხები და სხვა პირობითი ვალდებულებები.
- ფინანსური მაჩვენებლები ან კოეფიციენტები, როგორიცაა საერთო მოგების მარჟა, უკუგება საშუალო გამოყენებულ კაპიტალზე, უკუგება საშუალო საკუთარ კაპიტალზე, მიმდინარე ლიკვიდობის კოეფიციენტი, პროცენტის დაფარვის კოეფიციენტი და ვალდებულებებისა და აქტივების ფარდობის კოეფიციენტი. ზოგიერთი მათგანი შეიძლება პირდაპირ იყოს თავსებადი ფინანსურ ანგარიშგებასთან.

სხვა ელემენტები

- განსაკუთრებული მნიშვნელობის სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი დაშვებების ახსნა.
- დაკავშირებულ მხარეთა იდენტიფიკაცია და მათთან ერთად შესრულებული ოპერაციების აღწერა.
- სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის აღწერა, ან სასაქონლო, სავალუტო ან საპროცენტო განაკვეთის რისკების მართვის მიდგომების აღწერა, მაგალითად ფორვარდული ხელშეკრულებების, საპროცენტო განაკვეთების სვოპების ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტების მეშვეობით.
- გარესაბალანსო გარიგებების ტიპის აღწერა.
- გარანტიების, კომპენსაციების, სახელშეკრულებო ვალდებულებების, სასამართლო პროცესის ან გარემოსდაცვით პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული სასამართლო დავებისა და სხვა პირობითი ვალდებულებების აღწერა, მათ შორის შესაბამისი რისკების ხელმძღვანელობისეული ხარისხობრივი შეფასებების აღწერა.
- სამართლებრივ (საკანონმდებლო) ან მარეგულირებელ გარემოში მომხდარი ცვლილებების აღწერა, მაგალითად ახალი საგადასახადო ან გარემოს დაცვის კანონმდებლობის აღწერა, რომელმაც არსებითი გავლენა მოახდინა სუბიექტის ოპერაციებზე ან ფისკალურ პოლიტიკაზე, ან არსებით გავლენას იქონიებს სუბიექტის ფინანსურ პერსპექტივაზე.
- სუბიექტის ფინანსურ შედეგებზე, ფინანსურ მდგომარეობასა და ფულად ნაკადებზე ფინანსური ანგარიშგების იმ ახალი სტანდარტების გავლენის ხელმძღვანელობისეული ხარისხობრივი შეფასებები, რომლებიც ამოქმედდა საანგარიშგებო პერიოდში, ან ამოქმედდება მომდევნო პერიოდში.
- ბიზნესგარემოსა და პერსპექტივის ზოგადი დახასიათება.
- სტრატეგიის ზოგადი მიმოხილვა.
- ძირითადი სახეობის საქონლის ან ნედლეულისა და მასალის საბაზრო ფასების ტენდენციების დახასიათება.
- მიწოდების ხელშეკრულებების, მოთხოვნისა და მარეგულირებელი პირობების აღწერა გეოგრაფიული რეგიონების მიხედვით.
- სპეციფიკური ფაქტორების დახასიათება, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტის რენტაბელობაზე ცალკეულ სეგმენტებში.

მე-2 დანართი
(იხ. 21-22-ე და გ53 პუნქტები)

სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებული აუდიტორის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა.

- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის, რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე, მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

- მე-4 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორს არ მიუღია სხვ ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, მაგრამ სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

- მე-5 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და დაასკვნა, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობა არსებობს.

- მე-6 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის მოიცავს პირობით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთ არსებით მუხლთან დაკავშირებულია მასშტაბის შეზღუდვა, რაც გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.

- მე-7 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული უარყოფითი მოსაზრება გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.

<u>1-ლი ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, რომელსაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა.</u>

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600[1] არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. `სუფთა~) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის[2] (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის[3] შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და არსებითი უზუსტობა არ აღმოუჩენია სხვა ინფორმაციაში;

1. ასს 600 - *`სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)~.*
2. ასს 570 (გადასინჯული) - *`ფუნქციონირებადი საწარმო~.*
3. ასს 701 - *`აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში~.* `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილი მოითხოვება მხოლოდ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტისთვის.

- **პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;**
- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[4]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*~ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა

4. ქვესათაური - `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

[აუდიტის ძირითადი საკითხები[5]

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]]

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.[6] სხვა ინფორმაცია მოიცავს [ინფორმაციას, რომელიც შეტანილია X ანგარიშში[7], მაგრამ არ მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას].

ჩვენი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ გავეცნოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია. თუ ჩვენ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობით დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში, გვევალება ამ ფაქტის ინფორმირება. ამასთან დაკავშირებით, ჩვენ არ აღმოგვიჩენია ისეთი საკითხი, რომლის შესახებაც აუცილებელი იქნებოდა ინფორმირება.

---

5. „აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილი მოითხოვება მხოლოდ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტისთვის.

6. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

7. უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე მაგალითად `ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში~.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[8]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული)[9] შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი][10].

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

---

8. ამ ასს-ში ყველგან, საილუსტრაციო აუდტორის დასკვნის ნიმუშებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების `ხელმძღვანელობა~ და `მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები~ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

9. ასს 700 (გადასინჯული) - *`მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ~*.

10. გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუცილებელია საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვანი რისკის ქვეშ დააყენებს (იხ. ასს 700 (გადასინჯული), 46-ე პუნქტი).

მე-2 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. `სუფთა~) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;

- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[11]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*~ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური

11. ქვესათაური - `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

[აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]]

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.[12] სხვა ინფორმაცია მოიცავს X ანგარიშს[13] [მაგრამ არ მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას], რომელიც მივიღეთ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და ასევე Y ანგარიშს, რომლის მიღებასაც მოველით აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

ჩვენი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ გავეცნოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია.

თუ ჩვენ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობით დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მივიღეთ, გვევალება ამ ფაქტის ინფორმირება.

---

12. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

13. უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე, მაგალითად `ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში~.

ამასთან დაკავშირებით, ჩვენ არ აღმოგვიჩენია ისეთი საკითხი, რომლის შესახებაც აუცილებელი იქნებოდა ინფორმირება.

[როდესაც გავეცნობით Y ანგარიშს, თუ დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს მასში, გვევალება ამ საკითხის ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის და [*აღწერეთ ქმედებები, რომლებსაც ითვალისწინებს მოცემული იურისდიქცია.*]][14]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[15]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი][16].

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

---

14. ამგვარი დამატებითი აბზაცის გამოყენება შეიძლება სასარგებლო იყოს იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორმა შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა გამოავლინა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციაში და მას კანონმდებლობა ავალებულებს სპეციფიკური ზომების მიღებას.

15. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

16. გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუცილებელია საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვანი რისკის ქვეშ დააყენებს (იხ. ასს 700 (გადასინჯული), 46-ე პუნქტი)

მე-3 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის, რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე, მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, რომელსაც აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. `სუფთა~) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *`აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე`* - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.[17] სხვა ინფორმაცია, რომელიც მიღებული გვქონდა აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის, მოიცავს

17. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

[ინფორმაციას, რომელიც შეტანილია X ანგარიშში[18], მაგრამ არ მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას].

ჩვენი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ გავეცნოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია.

თუ ჩვენ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობით დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მივიღეთ, გვევალება ამ ფაქტის ინფორმირება. ამასთან დაკავშირებით, ჩვენ არ აღმოგვიჩენია ისეთი საკითხი, რომლის შესახებაც აუცილებელი იქნებოდა ინფორმირება.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[19]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

18. უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე, მაგალითად `ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში~.

19. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-4 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორს არ მიუღია სხვა ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, მაგრამ სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. `სუფთა~) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე არ მიუღია სხვა ინფორმაცია, მაგრამ სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე[20]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*~ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

---

[20] ქვესათაური - `დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე~ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური `დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.~

[აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]]

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.[21] სხვა ინფორმაცია მოიცავს [ინფორმაციას, რომელიც შეტანილია X ანგარიშში[22], მაგრამ არ მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას]. სავარაუდოდ, X ანგარიში ჩვენთვის ხელმისაწვდომი გახდება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

ჩვენი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ გავეცნოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია.

[როდესაც გავეცნობით X ანგარიშს, თუ დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს მასში, გვევალება ამ საკითხის ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის და [*აღწერეთ ქმედებები, რომლებსაც ითვალისწინებს მოცემული იურისდიქცია.*]][23]

---

21. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

22. უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე, მაგალითად `ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში~.

23. ამგვარი დამატებითი აბზაცის გამოყენება შეიძლება სასარგებლო იყოს იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორმა შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა გამოავლინა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციაში და მას კანონმდებლობა ავალებულებს სპეციფიკური ზომების მიღებას.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[24]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი]

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

[24] ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-5 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და დაასკვნა, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობა არსებობს.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. `სუფთა~) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და დაასკვნა, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*˜ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა˜]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.[25] სხვა ინფორმაცია მოიცავს [ინფორმაციას, რომელიც შეტანილია X ანგარიშში[26], მაგრამ არ მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას.].

ჩვენი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ გავეცნოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია.

თუ ჩვენ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობით დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში, გვევალება ამ ფაქტის ინფორმირება. როგორც აღწერილია ქვემოთ, ჩვენ დავასკვენით, რომ ამგვარი არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში.

[სხვა ინფორმაციაში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის აღწერა]

[აუდიტის ძირითადი საკითხები[27]

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[28]

---

25. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

26. უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე მაგალითად `ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში~.

27. `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილი მოითხოვება მხოლოდ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტისთვის.

28. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

[მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].[29]]

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

[29] გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუცილებელია საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვანი რისკის ქვეშ დააყენებს (იხ. ასს 700 (გადასინჯული), 46-ე პუნქტი).

მე-6 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობითი მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთ არსებით მუხლთან დაკავშირებულია მასშტაბის შეზღუდვა, რაც გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი ჯგუფის აუდიტია (ე.ი. ასს 600 გამოიყენება);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება უცხოური მეკავშირე საწარმოს შესახებ. აუდიტორმა დაადგინა, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია, მაგრამ არ არის ყოვლისმომცველი (ე.ი. მიზანშეწონილია პირობითი მოსაზრება);
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;

- **პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;**
- **აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - `*პირობითი მოსაზრების საფუძველი*~ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგების გარდა, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC ჯგუფის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ABC ჯგუფის ინვესტიცია XYZ უცხოურ მეკავშირე კომპანიაში, რომელიც მოცემულ წელს შეიძინეს და აღირიცხება წილობრივი მეთოდით, 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით; ABC კომპანიის წილი XYZ კომპანიის წმინდა მოგებაში xxx ასახულია ABC კომპანიის

აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის შემოსავალში. ჩვენ ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით XYZ კომპანიაში ABC კომპანიის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისა და XYZ კომპანიის მოცემული წლის წმინდა შემოსავალში ABC კომპანიის კუთვნილი წილის შესახებ, რადგან არ მოგვცეს XYZ კომპანიის ფინანსური ინფორმაციის გაცნობისა და XYZ კომპანიის ხელმძღვანელობასა და აუდიტორებთან უშუალოდ დაკავშირების შესაძლებლობა. ამიტომ ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელი იყო თუ არა რაიმე კორექტირებების შეტანა ზემოაღნიშნულ თანხებში.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*~ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ჯგუფისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.[30] სხვა ინფორმაცია მოიცავს [ინფორმაციას, რომელიც შეტანილია X ანგარიშში[31], მაგრამ არ მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას.].

ჩვენი მოსაზრება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით, ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ გავეცნოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინ-

30. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

31. უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე, მაგალითად `ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში~.

ფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია.

თუ ჩვენ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობით დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში, გვევალება ამ ფაქტის ინფორმირება. როგორც აღწერილია ზემოთ - *`პირობითი მოსაზრების საფუძველი~* - ნაწილში, ჩვენ ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, XYZ კომპანიაში ABC კომპანიის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისა და XYZ კომპანიის მოცემული წლის წმინდა შემოსავალში ABC კომპანიის კუთვნილი წილის შესახებ. შესაბამისად, ვერ შევძელით დასკვნის გამოტანა იმის თაობაზე, ზემოაღნიშნული სხვა ინფორმაცია შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას ამ საკითხთან მიმართებით.

[აუდიტის ძირითადი საკითხები[32]

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. `პირობითი მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ჩვენ ქვემოთ განხილული საკითხებიც მივიჩნიეთ აუდიტის ძირითად საკითხებად, რომელთა შესახებაც ინფორმირება გვევალება ჩვენს დასკვნაში.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[33]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

32. `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილი მოითხოვება მხოლოდ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტისთვის.

33. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

[მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].[34]]

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურის-დიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

[34] გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუცილებელია საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრუხვევებში, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვანი რისკის ქვეშ დააყენებს (იხ. ასს 700 (გადასინჯული), 46-ე პუნქტი).

მე-7 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული უარყოფითი მოსაზრება გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი ჯგუფის აუდიტია (ე.ი. ასს 600 გამოიყენება);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია იმის გამო, რომ კონსოლიდირებული არ არის შვილობილი საწარმო. აუდიტორმა დაადგინა, რომ აღნიშნული არსებითი უზუსტობა ყოვლისმომცველია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში. ამ უზუსტობის გავლენა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დადგენილი არ არის, ვინაიდან ამის გაკეთება, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელი იყო (ე.ი. მიზანშეწონილია უარყოფითი მოსაზრება);
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;

- **აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;**
- **პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;**
- **აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

უარყოფითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - *`უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი~* - ნაწილში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*) ABC ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრისთვის, აგრეთვე მისი საქმიანობის კონსოლიდირებულ ფინანსურ შედეგებსა და კონსოლიდირებულ ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია ახსნილი, ABC ჯგუფმა არ განახორციელა XYZ კომპანიის კონსოლიდაცია, რომელიც 20X1 წელს შეიძინა,

რადგან ვერ შეძლო ამ შვილობილი კომპანიის ზოგიერთი არსებითი აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულებების დადგენა შეძენის თარიღისთვის. ამგვარად, ეს ინვესტიცია აღრიცხულია თვითღირებულების საფუძველზე. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ABC კომპანია ვალდებული იყო, განეხორციელებინა ამ შვილობილი კომპანიის კონსოლიდაცია და მისი შეძენა აესახა პირობით თანხებზე დაყრდნობით. თუ XYZ კომპანია კონსოლიდირებული იქნებოდა, ეს არსებით გავლენას იქონიებდა თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მრავალ ელემენტზე. კონკრეტულად არ დაგვიდგენია, რა გავლენა იქონია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტმა, რომ არ მოხდა XYZ კომპანიის კონსოლიდაცია.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტების მიხედვით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - `*აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*` - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ჯგუფისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად `სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა~]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.[35] სხვა ინფორმაცია მოიცავს [ინფორმაციას, რომელიც შეტანილია X ანგარიშში[36], მაგრამ არ მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას.].

ჩვენი მოსაზრება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ

35. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

36. უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე, მაგალითად `ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში~.

გავეცნოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია. თუ ჩვენ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობით დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში, გვევალება ამ ფაქტის ინფორმირება. როგორც აღწერილია ზემოთ - `*უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი*~ - ნაწილში, ABC ჯგუფი ვალდებული იყო, განეხორციელებინა ამ შვილობილი კომპანიის კონსოლიდაცია და მისი შეძენა აესახა პირობით თანხებზე დაყრდნობით. ჩვენ დავასკვენით, რომ, ამავე მიზეზის გამო, არსებითად მცდარია ზემოაღნიშნული სხვა ინფორმაციაც, კერძოდ X ანგარიშში მოცემული ის თანხები თუ სხვა ელემენტები, რომლებზეც გავლენას ახდენს ის ფაქტი, რომ კონსოლიდირებული არ არის XYZ კომპანია.

[აუდიტის ძირითადი საკითხები[37]

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. `უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი~ ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ჩვენ ქვემოთ განხილული საკითხებიც მივიჩნიეთ აუდიტის ძირითად საკითხებად, რომელთა შესახებაც ინფორმირება გვევალება ჩვენს დასკვნაში.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[38]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

---

37. `აუდიტის ძირითადი საკითხები~ ნაწილი მოითხოვება მხოლოდ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტისთვის.

38. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

[მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].[39]

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

[39] გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუცილებელია საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვანი რისკის ქვეშ დააყენებს (იხ. ასს 700 (გადასინჯული), 46-ე პუნქტი).

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 800
(გადასინჯული)
სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

(ძალაში შედის იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 800-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო 1-3

ძალაში შესვლის თარიღი 4

მიზანი 5

განმარტებები 6-7

მოთხოვნები

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები 8

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები 9-10

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას გასათვალისწინებელი საკითხები 11-14

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების განმარტება g1-g4

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები g5-g8

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები g9-g12

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას გასათვალისწინებელი საკითხები..... g13-g21

დანართი: სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 800 (გადასინჯული) - *„სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“* - ერთად.

შესავალი

ასს 800-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. 100-700 ჯგუფში შემავალი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს. წინამდებარე ასს ეხება სპეციფიკურ საკითხებს, რომლებიც გასათვალისწინებელია ზემოაღნიშნული სტანდარტების გამოყენებისას სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში.

2. ეს ასს შექმნილია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტისთვის. ასს 805 (გადასინჯული)[1] ეხება ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის აუდიტში გასათვალისწინებელ სპეციფიკურ საკითხებს.

3. წინამდებარე ასს არ ცვლის სხვა ასს-ების მოთხოვნებს, არც იმისთვისაა გამიზნული, რომ გაითვალისწინოს ყველა სპეციფიკური საკითხი, რომელიც შეიძლება შესაფერისი იყო ამა თუ იმ კონკრეტული გარიგების.

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაში შედის იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ.

მიზანი

5. როდესაც აუდიტორი ასს-ებს იყენებს სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, მისი მიზანია, სათანადოდ გაითვალისწინოს სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც ეხება:

   ა) გარიგებაზე დათანხმებას;

   ბ) სამუშაოს (გარიგების) დაგეგმვასა და შესრულებას; და

   გ) მოსაზრების ჩამოყალიბებასა და დასკვნის მომზადებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

---

1. ასს 805 (გადასინჯული) – *„სპეციფიკური საკითხები - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი“.*

განმარტებები

6. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება - ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად; (იხ. პუნქტი გ4)

   ბ) სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები, ან შესაბამისობის საფუძვლები.[2] (იხ. პუნქტები გ1-გ4)

7. ამ ასს-ში ტერმინი „ფინანსური ანგარიშგება“ აღნიშნავს „სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს“. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სტრუქტურასა და ფინანსური ანგარიშგების შინაარსს, ასევე ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შემადგენლობას. ამასთან, სტანდარტში ტერმინი „სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება“ მოიცავს შესაბამის ახსნა-განმარტებებსაც.

მოთხოვნები

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა

8. ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა განსაზღვროს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა.[3] სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორი კარგად უნდა გაერკვეს: (იხ. პუნქტები გ5-გ8)

   ა) მიზანში, რისთვისაც ფინანსური ანგარიშგება მზადდება;

   ბ) ვინ არიან გამიზნული მომხმარებლები; და

2. ასს 200 – *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“*, პუნქტი 13(ა).

3. ასს 210 – *„აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება,“* პუნქტი 6(ა)

გ) როგორ განსაზღვრა ხელმძღვანელობამ, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები მოცემული კონკრეტული გარემოებებისთვის მისაღებია.

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

9. ასს 200 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაიცვას მოცემული აუდიტისთვის შესაფერისი ყველა ასს-ის მოთხოვნები.[4] სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, მოცემულ კონკრეტულ გარიგებაში ასს-ების გამოყენება საჭიროებს თუ არა სპეციფიკურ განხილვას. (იხ. პუნქტები გ9-გ12)

10. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების, სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მისი ცვლილების მიზეზების შესახებ.[5] იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ხელშეკრულების დებულებების შესაბამისად, აუდიტორი კარგად უნდა გაერკვეს ხელშეკრულების ყველა მნიშვნელოვან ინტერპრეტაციაში, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. ინტერპრეტაცია მნიშვნელოვნად მიიჩნევა, თუ სხვანაირი გონივრული ინტერპრეტაცია არსებით განსხვავებას გამოიწვევდა ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ინფორმაციაში.

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას გასათვალისწინებელი საკითხები

11. როდესაც მოსაზრებას აყალიბებს და დასკვნას ადგენს სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს ასს 700-ის (გადასინჯული)[6] მოთხოვნებით. (იხ. პუნქტები გ13-გ19)

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღწერა

12. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის თუ არა მითითებული ან აღწერილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.[7] როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია

4. ასს 200, მე-18 პუნქტი.
5. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“,* პუნქტი 19(ბ).
6. ასს 700 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“*.
7. ასს 700 (გადასინჯული), მე-15 პუნქტი.

ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ადეკვატურად არის თუ არა აღწერილი ფინანსურ ანგარიშგებაში ხელშეკრულების ყველა მნიშვნელოვანი ინტერპრეტაცია, რომელსაც ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგება.

13. ასს 700 (გადასინჯული) არეგულირებს აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსს, მათ შორის დასკვნის გარკვეული ელემენტების სპეციფიკურ თანამიმდევრულობას. როდესაც აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებას ეხება:

    ა) აუდიტორის დასკვნაში დამატებით აღწერილი უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზანი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გამიზნული მომხმარებლებიც, ან მითითებული უნდა იყოს სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების ის შენიშვნა, სადაც მოცემულია აღნიშნული ინფორმაცია; და

    ბ) თუ ხელმძღვანელობას ამგვარი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას აქვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება, მაშინ აუდიტორის დასკვნაში ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის[8] პასუხისმგებლობის განმარტებაში მითითებული უნდა იყოს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა იმის დადგენაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები მოცემული კონკრეტული გარემოებებისთვის მისაღებია.

მკითხველების ინფორმირება იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად

14. სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, სადაც აუდიტორის დასკვნის მომხმარებელს ეცნობება, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად და, ამის გამო, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ იყოს შესაფერისი სხვა მიზნებისთვის. (იხ. პუნქტები გ20-გ21)

* * *

8. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების განმარტება (იხ: პუნქტი 6)

გ1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მაგალითებია:

- საგადასახადო აღრიცხვის პრინციპები, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების პაკეტის მოსამზადებლად, რომელიც დაერთვის სუბიექტის საგადასახადო დეკლარაციას;
- ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდი, რომელიც გამოიყენება ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციის მოსამზადებლად, რაც შეიძლება მოითხოვონ სუბიექტის კრედიტორებმა;
- მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის დადგენილი დებულებები, ამ ორგანოს მოთხოვნების შესრულების უზრუნველსაყოფად; ან
- ხელშეკრულებით განსაზღვრული დებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, როგორიცაა, მაგალითად ხელშეკრულება ობლიგაციების გამოშვების შესახებ, სესხის შეთანხმება, ან ხელშეკრულება გრანტის გაცემაზე კონკრეტული პროექტის განსახორციელებლად.

გ2. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები ეყრდნობოდეს სტანდარტების დამდგენი რომელიმე უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ, ან კანონმდებლობით დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს, მაგრამ არ შეესაბამებოდეს ამ საფუძვლების ყველა მოთხოვნას. ამის მაგალითია ხელშეკრულება, რომელიც მოითხოვს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადდეს X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების თითქმის ყველა სტანდარტის შესაბამისად, ზოგიერთი მათგანის გამოკლებით. როდესაც ამგვარ გარიგებას ასრულებს აუდიტორი, მართებული არ არის, სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში მითითებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზემოაღნიშნული სათანადო საფუძვლები, რათა არ იგულისხმებოდეს, რომ სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება სრულად შეესაბამება უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ, ან კანონმდებლობით დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს. ზემოაღნიშნული ხელშეკრულების შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღწერაში შეიძლება მიეთითოს ხელშეკრულების დე-

ბულებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, ნაცვლად იმისა, რომ დასახელდეს X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები.

გ3. გ2 პუნქტში აღწერილ სიტუაციაში, სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები შეიძლება არ იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები მაშინაც კი, თუ იგი ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის რომელიმე საფუძვლებს. ამის მიზეზი ისაა, რომ სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები შეიძლება არ აკმაყოფილებდეს უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ, ან კანონმდებლობით დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით გათვალისწინებულ ყველა მოთხოვნას, რაც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.

გ4. სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება იყოს ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგება, რომელსაც სუბიექტი ამზადებს, ამიტომ აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება სხვა მომხმარებლებმაც გამოიყენონ, იმ მომხმარებლების გარდა, რომელთათვისაც განკუთვნილია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოცემული საფუძვლები. ასეთ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება ფართო გავრცელებას ჰპოვებს, ეს ფინანსური ანგარიშგება ასს-ების მიზნებისთვის მაინც სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებად მიიჩნევა. მე-13-14 პუნქტების მოთხოვნები იმისთვისაა გამიზნული, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ყოველგვარი გაუგებრობა, რომელიც დაკავშირებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზანთან. ახსნა-განმარტებები მოიცავს განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციას, რომელიც, როგორც მოითხოვება, ან აშკარად ან ნაგულისხმევი სახით ნებადართულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, იმგვარად არის წარმოდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ან გაერთიანებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სხვა დოკუმენტზე მითითების გზით, სადაც ეს ინფორმაციაა მოცემული.[9]

9. ასს 200, პუნქტი 13(ვ).

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა
(იხ. მე-8 პუნქტი)

გ5. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაში, გამიზნულ მომხმარებელთა მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე არის ერთ-ერთი ძირითადი ფაქტორი, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრება ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა.

გ6. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება მოიცავდეს იმ ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს, რომელიც უფლებამოსილი ან აღიარებულია სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებისთვის სტანდარტების დადგენაზე. ასეთ შემთხვევაში, მხოლოდ მაშინ მიიჩნევა, რომ აღნიშნული სტანდარტები მისაღებია ზემოაღნიშნული მიზნისთვის, თუ ეს ორგანიზაცია იცავს დადგენილ გამჭვირვალე პროცედურებს, რომლებიც ითვალისწინებს შესაბამისი დაინტერესებული მხარეების მოსაზრებების განხილვასა და მხედველობაში მიღებას. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება რომელიმე კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი განსაზღვრავდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის იმ საფუძვლებს, რომლებიც უნდა გამოიყენოს ამა თუ იმ კონკრეტული ტიპის სუბიექტის ხელმძღვანელობამ სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. მაგალითად, მარეგულირებელმა ორგანომ შეიძლება თავისი მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად დაადგინოს დებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას. ასეთ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზემოაღნიშნული საფუძვლები მისაღებად მიიჩნევა ამ ტიპის სუბიექტის მიერ მომზადებული სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებისთვის, თუ არ არსებობს ფაქტორები, რომლებიც საპირისპიროს ამტკიცებს.

გ7. როდესაც გ6 პუნქტში მითითებული ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების მოთხოვნების დამატების სახით არსებობს სხვა საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნები, ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაადგინოს, ხომ არ არსებობს რაიმე წინააღმდეგობა ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებსა და ამ დამატებით

მოთხოვნებს შორის და განსაზღვროს, რა ზომები უნდა გაატაროს, თუ ამგვარი წინააღმდეგობა არსებობს.[10]

გ8. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება მოიცავდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის განკუთვნილ დებულებებს, რომლებსაც ითვალისწინებს ხელშეკრულება ან სხვა წყაროები, იმ წყაროების გარდა, რომლებიც აღწერილია გ6 და გ7 პუნქტებში. ასეთ შემთხვევაში, მოცემული კონკრეტული გარიგებისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობის დასადგენად აუდიტორი განიხილავს, ახასიათებს თუ არა ამ საფუძვლებს ის ნიშნები, რომლებიც ჩვეულებრივ უნდა ახასიათებდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღებ საფუძვლებს, როგორც ეს აღწერილია ასს 210-ის მე-2 დანართში. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შემთხვევაში, იმის დადგენა, კონკრეტული გარიგებისთვის, რა ნიშნები მიიჩნევა მნიშვნელოვან დამახასიათებელ ნიშნებად, რაც ჩვეულებრივ უნდა ახასიათებდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღებ საფუძვლებს, პროფესიული განსჯის საგანია. მაგალითად, იმისათვის, რომ განსაზღვრონ სუბიექტის წმინდა აქტივების ღირებულება გაყიდვის მომენტში, მყიდველი და გამყიდველი შეიძლება შეთანხმდნენ, რომ მათ მოთხოვნილებებს შეესაბამება საეჭვო ვალების ანარიცხების საკმაოდ კონსერვატორული შეფასება, მიუხედავად იმისა, რომ ამგვარი ინფორმაცია არ მიიჩნევა ნეიტრალურად, საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ინფორმაციასთან შედარებით.

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

გ9. ასს 200 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაიცვას (ა) სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს და (ბ) მოცემული აუდიტის შესაფერისი ყველა ასს-ის მოთხოვნები. გარდა ამისა, ასს 200-ის თანახმად, აუდიტორმა უნდა შეასრულოს ნებისმიერი ასს-ის თითოეული მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც აუდიტთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებებისთვის შესაფერისი არ არის მთელი ასს, ან ესა თუ ის მოთხოვნა შესაფერისი არ არის იმის გამო, რომ იგი პირობითია, ხოლო ასეთი პირობა არ არსებობს. გამონაკლის სიტუაციებში, აუდიტორს უფლება აქვს, საკუთარი შეფასებით, აუცილებლად მიიჩნიოს ამა თუ იმ ასს-ის რომელიმე შესაფერისი მოთხოვნიდან

10. ასს 210, მე-18 პუნქტი.

გადახვევა და ალტერნატიული აუდიტის პროცედურები ჩაატაროს ამ მოთხოვნის შესასრულებლად.[11]

გ10. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ასს-ების ზოგიერთი მოთხოვნის გამოყენება შეიძლება საჭიროებდეს აუდიტორის მხრიდან სპეციფიკურ გააზრებას. მაგალითად, ასს 320-ის თანახმად, გადაწყვეტილების მიღება იმის შესახებ, რომელი საკითხებია არსებითი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის, ეყრდნობა ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებლების, როგორც გარკვეული ჯგუფის, საერთო მოთხოვნილებების განხილვას.[12] თუმცა, სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ამგვარი გადაწყვეტილებები ეყრდნობა ფინანსურ ინფორმაციაზე გამიზნული მომხმარებლების მოთხოვნილებების განხილვას.

გ11. ხელშეკრულების მოთხოვნების შესაბამისად მომზადებული სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ხელმძღვანელობას გამიზნულ მომხმარებლებთან შეიძლება შეთანხმებული ჰქონდეს უზუსტობის გარკვეული ზღვრული მნიშვნელობა, რომლის ქვემოთ აუდიტის შედეგად გამოვლენილი უზუსტობები არ შესწორდება, ან რაიმე სხვა გზით არ გაკორექტირდება. ამგვარი ზღვრის არსებობა აუდიტორს არ ანთავისუფლებს ასს 320-ის მოთხოვნისგან, რომ აუცილებლად უნდა განსაზღვროს არსებითობის დონე, სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის.

გ12. ასს 260-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, აუდიტორმა სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში უნდა განსაზღვროს ის სათანადო პირ(ებ)ი, რომლებსაც მიაწვდის ინფორმაციას.[13] ასს 260-ში (გადასინჯული) აღნიშნულია, რომ, ზოგიერთ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში და ინფორმირების მოთხოვნების გამოყენება შეიცვლება არსებული სიტუაციის შესაბამისად.[14] თუ სუბიექტი იმავდროულად ამზადებს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტსაც, შეიძლება სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ზედამხედველობაზე პასუხისმგებელი პირ(ებ)ი არ

11. ასს 200, მე-14, მე-18 და 22-23-ე პუნქტები.

12. ასს 320 - „*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*“, მე-2 პუნქტი.

13. ასს 260 (გადასინჯული) - „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*“.

14. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტი გ8.

იყოს იგივე პირ(ებ)ი, რომელსაც ევალება ამ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ზედამხედველობის გაწევა.

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას გასათვალისწინებელი საკითხები (იხ. 11-ე პუნქტი)

გ13. წინამდებარე სტანდარტის დანართში განხილულია სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შესადგენად შეიძლება შესაფერისი იყოს აუდიტორების დასკვნების სხვა ნიმუშებიც (იხ. მაგალითად, ასს 700-ის (გადასინჯული), ასს 705-ის (გადასინჯული),[15] ასს 570-ის (გადასინჯული),[16] ასს 720-ის (გადასინჯული)[17] და ასს 706-ის (გადასინჯული)[18] დანართები).

ასს 700-ის (გადასინჯული) გამოყენება სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შესადგენად

გ14. წინამდებარე ასს-ის მე-11 პუნქტში ახსნილია, რომ აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს ასს 700-ის (გადასინჯული) მოთხოვნებით, როდესაც მოსაზრებას აყალიბებს და დასკვნას ადგენს სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ამ მიზნით, აუდიტორს მოეთხოვება სხვა ასს-ების საანგარიშგებო მოთხოვნების გამოყენებაც და შეიძლება სასარგებლო იყოს სტანდარტის მომდევნო გ15-გ19 პუნქტებში განხილული სპეციალური მოსაზრებების გათვალისწინება.

ფუნქციონირებადი საწარმო

გ15. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადდეს ან არ მომზადდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების მიხედვით, რომელიც ანგარიშგების მომზადებას ითვალისწინებს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე (მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში ზოგიერთი ფინანსური ანგარიშგება არ ეყრდნობა საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპს და მზადდება საგადასახადო აღრიცხვის მონა-

15. ასს 705 (გადასინჯული) - „*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

16. ასს 570 (გადასინჯული) - „*ფუნქციონირებადი საწარმო*“.

17. ასს 720 (გადასინჯული) - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*“.

18. ასს 706 (გადასინჯული) - „*მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

ცემების საფუძველზე).[19] იმისდა მიხედვით, რას წარმოადგენს სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, შეიძლება აუცილებელი გახდეს აუდიტორის დასკვნაში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის[20] აღწერაში იმ ნაწილის ადაპტირება, რომელიც ეხება სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარს. შეიძლება ასევე აუცილებელი იყოს აუდიტორის დასკვნაში მოცემული აუდიტორის პასუხისმგებლობის[21] აღწერის ადაპტირებაც, საჭიროებისამებრ, იმისდა მიხედვით, როგორ გამოიყენება ასს 570 (გადასინჯული) კონკრეტული გარიგებისთვის დამახასიათებელ კონკრეტულ გარემოებებში.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

გ16. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაცია წარმოადგინოს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, ასს 701-ის[22] შესაბამისად. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ასს 701 მხოლოდ იმ შემთხვევაში გამოიყენება, თუ აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება მოითხოვება კანონმდებლობით, ან აუდიტორი, სხვა მხრივ, თვითონ გადაწყვეტს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას. თუ სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში წარმოდგენილია ინფორმაცია აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, ასს 701-ის მოთხოვნები მთლიანად გამოიყენება.[23]

სხვა ინფორმაცია

გ17. ასს 720 (გადასინჯული) - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*“ - ეხება სხვა ინფორმაციას. წინამდებარე ასს-ის კონტექსტში, ანგარიშები, რომლებიც მოიცავს, ან რომლებსაც დაერთვის სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება იმ მიზნით, რომ მესაკუთრეებს (ან ანალოგიურ დაინტერესებულ მხარეებს) მიეწოდოს ინფორმაცია სპეციალური დანიშ-

19. ასს 570 (გადასინჯული), მე-2 პუნქტი.

20. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 34(ბ) და გ48.

21. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი 39(ბ)(iv).

22. ასს 701 – *„აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

23. ასს 700 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი

ნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი საკითხების შესახებ, მიიჩნევა წლიურ ანგარიშად ასს 720-ის (გადასინჯული) მიზნებისთვის. იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად, ტერმინი „ანალოგიური დაინტერესებული მხარეები“ მოიცავს კონკრეტულ მომხმარებლებს, რომელთა მოთხოვნილებებიც ფინანსურ ინფორმაციაზე არის დაკმაყოფილებული სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული სპეციალური დანიშნულების საფუძვლებით. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ სუბიექტი გეგმავს ამგვარი ანგარიშის გამოქვეყნებას, სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები.

გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი

გ18. ასს 700-ის (გადასინჯული) მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მიუთითოს გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი, ასევე გამოიყენება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული[24] სუბიექტების სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტშიც. აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით მოეთხოვებოდეს გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუდიტორის დასკვნაში, ან შეიძლება, სხვა მხრივ, თვითონ გადაწყვიტოს ამის გაკეთება, როდესაც დასკვნას ადგენს ისეთი სუბიექტის სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე.

დასკვნაში საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის მითითება

გ19. აუდიტორმა სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ დასკვნაში, „სხვა გარემოებები“ აბზაცში, შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის მითითება, ან იმ საკითხ(ებ)ის, რომლებიც ინფორმირებულია ზემოაღნიშნულ დასკვნაში (იხ. ასს 706 (გადასინჯული)).[25] მაგალითად, სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ დასკვნაში აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის იმ ნაწილის მითითება, სადაც აღწერილია „საწარმოს ფუნქციონირე-

24. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 45-ე და გ56-გ58.

25. ასს 706 (გადასინჯული), მე-10-11 პუნქტები.

ბადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“.

მკითხველების ინფორმირება იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (იხ. 14-ე პუნქტი)

გ20. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მარტო იმ მიზნებისთვის არ იქნეს გამოყენებული, რისთვისაც მომზადებული იყო. მაგალითად, მარეგულირებელმა ორგანომ შეიძლება ზოგიერთ სუბიექტს მოსთხოვოს სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნება თავისუფალი წვდომის უზრუნველსაყოფად. ყოველგვარი გაუგებრობის თავიდან ასაცილებლად, აუდიტორი აფრთხილებს აუდიტორის დასკვნის მომხმარებლებს, რომ ეს ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად და ამიტომ შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნისთვის. ასს 706 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ ამგვარი აბზაცი აუდიტორის დასკვნაში ცალკე გამოიყოს შესაფერისი სათაურით, რომელიც მოიცავს ტერმინს „მნიშვნელოვანი გარემოებები“.[26]

დასკვნის გავრცელების ან გამოყენების შეზღუდვა (იხ. 14-ე პუნქტი)

გ21. იმ გაფრთხილების გარდა, რომელიც მე-14 პუნქტით მოითხოვება, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იმის მითითება, რომ აუდიტორის დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ სპეციფიკური მომხმარებლებისათვის. კონკრეტული იურისდიქციის კანონებისა თუ მარეგულირებელი მოთხოვნების გათვალისწინებით, ამის გაკეთება შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნის გავრცელების ან გამოყენების შეზღუდვით. ასეთ შემთხვევაში, მე-14 პუნქტში ხსენებული აბზაცი შეიძლება განივრცოს ამ საკითხების გასათვალისწინებლად და სათაურიც შესაბამისად უნდა შეიცვალოს (იხ. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემული საილუსტრაციო ნიმუშები).

26. ასს 706 (გადასინჯული), პუნქტი 9(ა).

დანართი:

(იხ. პუნქტი გ14)

სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, რომელიც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის განკუთვნილი ხელშეკრულების დებულებების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები);
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, რომელიც მომზადებულია X იურისდიქციის საგადასახადო აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები);
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, რომელიც მომზადებულია მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები).

1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, რომელიც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის განკუთვნილი ხელშეკრულების დებულებების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები).

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის განკუთვნილი ხელშეკრულების დებულებების (ე.ი. სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების) შესაბამისად. ხელმძღვანელობას არა აქვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შესაბამისობის საფუძვლებია;
- საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე გაცემული არ ყოფილა აუდიტორის დასკვნა;
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორის დასკვნის გავრცელება და გამოყენება შეზღუდულია;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;

- **აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს სხვა ინფორმაცია (ე.ი. არ გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები);**
- **პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;**
- **აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია ABC კომპანიასა და DEF კომპანიას შორის 20X1 წლის 1 იანვარს დადებული ხელშეკრულების Z განყოფილებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის გათვალისწინებული დებულებების შესაბამისად („ხელშეკრულება“).

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“* - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [*იურისდიქცია*]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მნიშვნელოვანი გარემოებები – ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი და დასკვნის გავრცელებისა და გამოყენების შეზღუდვა

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ABC კომპანიის დასახმარებლად, რათა შეასრულოს ზემოხსენებული ხელშეკრულებით ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის გათვალისწინებული დებულებები. ამის გამო, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ იყოს შესაფერისი სხვა მიზნებისთვის. ჩვენი დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ ABC და DEF კომპანიებისთვის და არ უნდა გავრცელდეს და არ უნდა გამოიყენონ ABC და DEF კომპანიების გარდა სხვა მხარეებმა. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[27]

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ხელშეკრულების Z განყოფილებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის გათვალისწინებული დებულებების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობას ევალება, შეაფასოს ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნარი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან და ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს კომპანიის ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ არა აქვს სხვა რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

---

27. ამ ასს-ში ყველგან, საილუსტრაციო აუდტორის დასკვნის ნიმუშებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტის პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;
- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი

აუდიტის პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე;[28]

- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას;
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[აუდიტორის მისამართი] [თარიღისა და მისამართის ადგილები გადანაცვლდა]

[*თარიღი*]

28. ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, რომელიც მომზადებულია X იურისდიქციის საგადასახადო აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები).

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია ამხანაგობის ხელმძღვანელობის მიერ X იურისდიქციის საგადასახადო აღრიცხვის პრინციპების (ე.ი. სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების) შესაბამისად, პარტნიორების დასახმარებლად, რათა მათ მოამზადონ თავიანთი ინდივიდუალური მოგების გადასახადის დეკლარაციები. ხელმძღვანელობას არა აქვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შესაბამისობის საფუძვლებია;
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა") მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორის დასკვნის გავრცელება შეზღუდულია;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს სხვა ინფორმაცია (ე.ი. არ გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები);

- **პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;**
- **აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC ამხანაგობის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისა და აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ABC ამხანაგობის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია X იურისდიქციის *[მიუთითეთ მოგების გადასახადის შესაფერისი კანონი]* შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“* - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ამხანაგობისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [*იურისდიქცია*]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მნიშვნელოვანი გარემოებები – ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი და დასკვნის გავრცელების შეზღუდვა

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ABC ამხანაგობის პარტნიორების დასახმარებ-

ლად, რათა მათ მოამზადონ თავიანთი ინდივიდუალური მოგების გადასახადის დეკლარაციები. ამის გამო, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ იყოს შესაფერისი სხვა მიზნებისთვის. ჩვენი დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ ABC ამხანაგობისა და მისი პარტნიორებისთვის და, ABC ამხანაგობისა და მისი პარტნიორების გარდა, სხვა მხარეებზე არ უნდა გავრცელდეს. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[29]

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე X იურისდიქციის საგადასახადო აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობას ევალება, შეაფასოს ABC ამხანაგობის ფუნქციონირებადობის უნარი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან და ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ არა აქვს სხვა რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC ამხანაგობის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია,

29. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტის პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;
- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC ამხანაგობის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე;[30]
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლე-

30. ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

ნებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC ამხანაგობის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC ამხანაგობა უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;

- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*] [თარიღისა და მისამართის ადგილები გადანაცვლდა]

[*თარიღი*]

მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, რომელიც მომზადებულია მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები).

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების (ე.ი. სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების) შესაბამისად, რათა შეასრულოს ამ მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნები. ხელმძღვანელობას არა აქვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებია;
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არსებობს გარკვეულ მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რასაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად; ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის განმარტებული ეს არსებითი განუსაზღვრელობა;
- აუდიტორის დასკვნის გავრცელება ან გამოყენება შეზღუდული არ არის;

- აუდიტორს მარეგულირებელი ორგანო ავალდებულებს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას, ასს 701-ის შესაბამისად;
- აბზაცი „სხვა გარემოებები“ ეხება იმ ფაქტს, რომ აუდიტორმა იმავდროულად აუდიტორის დასკვნა გასცა ABC კომპანიის იმავე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებული იყო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად;
- აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს სხვა ინფორმაცია (ე.ი. არ გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები);
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[ABC კომპანიის აქციონერებს ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრისთვის, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, Z ნორმატიული აქტის Y განყოფილებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“* - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [*იურისდიქცია*]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მნიშვნელოვანი გარემოებები - ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ABC კომპანიის დასახმარებლად, რათა დააკმაყოფილოს DEF მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნები. ამის გამო, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ იყოს შესაფერისი სხვა მიზნებისთვის. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

კომპანიის ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა

გვსურს თქვენი ყურადღება შევაჩეროთ ფინანსური ანგარიშგების მე-6 შენიშვნაზე, რომელიც გვიჩვენებს, რომ კომპანიის მიერ მიღებულმა წმინდა ზარალმა შეადგინა ZZZ, 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული საანგარიშგებო წლისთვის და ამ თარიღისთვის კომპანიის მოკლევადიანმა ვალდებულებებმა მთლიან აქტივებს YYY-ით გადააჭარბა. როგორც მე-6 შენიშვნაშია აღნიშნული, ეს მოვლენები და პირობები, სხვა საკითხებთან ერთად, მიუთითებს არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს ABC კომპანიის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების

ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. ამასთან, დავადგინეთ, რომ „ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ქვემოთ განხილული საკითხებიც აუდიტის ძირითადი საკითხებია, რომელთა შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.

[*თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.*]

სხვა გარემოებები

ABC კომპანიამ მოამზადა 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელი პაკეტი, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, რომელზეც 20X2 წლის 31 მარტს გავეცით ცალკე აუდიტორის დასკვნა კომპანიის აქციონერებისთვის.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[31]

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე Z ნორმატიული აქტის[32] Y განყოფილებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობას ევალება, შეაფასოს ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნარი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან და ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს კომპანიის ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ არა აქვს სხვა რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს.

---

31. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

32. როდესაც ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ასახავს, ეს ტექსტი ასე შეიცვლება: „ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ასახავს, Z ნორმატიული აქტის Y განყოფილებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად, ასევე …“

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტის პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად

არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;

- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC ამხანაგობის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე;[33]
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას;
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;
- ვაფასებთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებს და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

[33] ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

ამასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გადავცემთ დოკუმენტს, სადაც ვადასტურებთ, რომ დავიცავით დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნები და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ვაცნობეთ ყველა ურთიერთობისა და სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, შეიძლება მიჩნეულიყო, რომ დაკავშირებულია ჩვენს დამოუკიდებლობასთან, ასევე საფრთხეების აღმოსაფხვრელად გატარებული ზომების ან გამოყენებული დამცავი ზომების შესახებ, ასეთის არსებობის შემთხვევაში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხებიდან განვსაზღვრავთ იმ საკითხებს, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში და, მაშასადამე, მიიჩნევა აუდიტის ძირითად საკითხებად. ამ საკითხებს აღვწერთ ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში, თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება საჯაროდ მოცემული საკითხის ინფორმირება ან, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, თვითონ არ გადავწყვეტთ, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მოხდეს ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირება, რადგან, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები გადააჭარბებს მისი ინფორმირებით მოსალოდნელ სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება.

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [*სახელი და გვარი*]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[აუდიტორის მისამართი] [თარიღისა და მისამართის ადგილები გადანაცვლდა]

[*თარიღი*]

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 805
(გადასინჯული)
სპეციფიკური საკითხები _ ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი

(ძალაში შედის იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 805-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო 1-3

ძალაში შესვლის თარიღი 4

მიზანი 5

განმარტებები 6

მოთხოვნები

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები 7-9

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები 10

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას გასათვალისწინებელი საკითხები 11-17

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო g1-g4

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები g5-g9

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები g10-g15

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას გასათვალისწინებელი საკითხები g16-g28

1-ლი დანართი: ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშებისა და მუხლების მაგალითები

მე-2 დანართი: ერთ ფინანსურ ანგარიშგებასა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტზე შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 805 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები _ *ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი*“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“ - ერთად.

შესავალი

ასს 805-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. 100-700 ჯგუფში შემავალი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და როდესაც ისინი გამოიყენება გასული პერიოდების სხვა ფინანსური ინფორმაციის აუდიტში, აუცილებლობის შემთხვევაში, საჭიროა მათი ადაპტირება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. წინამდებარე ასს ეხება სპეციფიკურ საკითხებს, რომლებიც გასათვალისწინებელია ზემოაღნიშნული სტანდარტების გამოყენებისას ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის აუდიტში. ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი, ანგარიში ან მუხლი შეიძლება მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების, ან სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად. თუ სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად არის მომზადებული, მაშინ ამგვარ აუდიტში ასევე გამოიყენება ასს 800-ც (გადასინჯული).[1] (იხ. პუნქტები გ1-გ4).

2. წინამდებარე ასს არ გამოიყენება კომპონენტის აუდიტორის დასკვნისთვის, რომელიც გაცემულია კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე შესრულებული სამუშაოს შედეგად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზნებისთვის, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნით (იხ. ასს 600).[2]

3. წინამდებარე ასს არ ცვლის სხვა ასს-ების მოთხოვნებს, არც იმისთვისაა გამიზნული, რომ გაითვალისწინოს ყველა სპეციფიკური საკითხი, რომელიც ამა თუ იმ კონკრეტული გარიგების შესაფერისი იქნება.

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაში შედის იმ პერიოდების ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ. იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტები, ანგარიშები ან მუხლები მომზადებულია რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის, მაშინ

---

1. ასს 800 (გადასინჯული) - *„სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი.*"

2. ასს 600 - *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)*".

მოცემული ასს ამგვარი ინფორმაციის აუდიტში იმ შემთხვევაში გამოიყენება, თუ ეს ინფორმაცია მომზადებულია 2016 წლის 15 დეკემბრის ან შემდგომი თარიღისათვის.

მიზანი

5. როდესაც აუდიტორი ასს-ებს იყენებს ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტში, მისი მიზანია სათანადოდ გაითვალისწინოს სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც ეხება:

   ა) გარიგებაზე დათანხმებას;

   ბ) სამუშაოს (გარიგების) დაგეგმვასა და შესრულებას; და

   გ) მოსაზრების ჩამოყალიბებასა და დასკვნის შედგენას ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის შესახებ.

განმარტებები

6. მოცემული ასს-ის მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) „ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი“ ან „ელემენტი“ აღნიშნავს „ფინანსური ანგარიშგების ელემენტს, ან ანგარიშს, ან მუხლს“;

   ბ) „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“ აღნიშნავს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს; და

   გ) ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი მოიცავს შესაბამის ახსნა-განმარტებებსაც. შესაბამისი ახსნა-განმარტებები, როგორც წესი, მოიცავს განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციას, რომელიც დაკავშირებულია ამ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან ელემენტთან. (იხ. პუნქტი გ2)

მოთხოვნები

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ასს-ების გამოყენება

7. ასს 200 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაიცვას აუდიტისთვის შესაფერისი ყველა ასს-ის მოთხოვნები.[3] ერთი ფინანსური ანგარიშგების,

3. ასს 200 – *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად,“* მე-18 პუნქტი.

ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტს ეს მოთხოვნა ეხება ყველა შემთხვევაში, იმის მიუხედავად, აუდიტორი იმავდროულად ატარებს თუ არა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტსაც. თუ აუდიტორი იმავდროულად არ ატარებს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტსაც, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, შესაძლებელია თუ არა ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ამ ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ5-გ6).

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა

8. ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა განსაზღვროს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა.[4] ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტში ამ მოთხოვნამ უნდა მოიცვას იმის განხილვა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების გამოყენება განაპირობებს თუ არა ადეკვატური ინფორმაციის წარდგენასა და გამჟღავნებას, რათა გამიზნულმა მომხმარებლებმა შეძლონ ფინანსურ ანგარიშგებაში ან კონკრეტულ ელემენტში მოცემული ინფორმაციის გაგება, ასევე რა გავლენას ახდენს სუბიექტის არსებითი ოპერაციები და მოვლენები ფინანსურ ანგარიშგებაში ან კონკრეტულ ელემენტში ასახულ ინფორმაციაზე. (იხ. პუნქტი გ7)

მოსაზრების ჩამოყალიბება

9. ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტის გარიგების შეთანხმებული პირობები უნდა მოიცავდეს აუდიტორის მიერ გასაცემი ნებისმიერი ანგარიშის (დასკვნის) ფორმას.[5] ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტში აუდიტორმა უნდა განიხილოს, არის თუ არა მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული მოსაზრების სავარაუდო ფორმა. (იხ. პუნქტები გ8-გ9)

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

10. ასს 200-ში აღნიშნულია, რომ ასს-ები შექმნილია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის; აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა მოხდეს მათი ადაპტაცია კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, როდესაც ისინი გამოიყენება გასული პერიოდების სხვა ფი-

4. ასს 210 – „*აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება*“, პუნქტი 6(ა).

5. ასს 210, პუნქტი 10 (ე).

ნანსური ინფორმაციის აუდიტში.[6,7] ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა აუდიტისთვის შესაფერისი ყველა ასს, საჭიროებისამებრ, უნდა მიუსადაგოს კონკრეტულ გარემოებებს. (იხ. პუნქტები გ10-გ15)

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას გასათვალისწინებელი საკითხები

11. როდესაც მოსაზრებას აყალიბებს და დასკვნას ადგენს ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტზე, აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს ასს 700-ისა (გადასინჯული)[8] და, საჭიროების შემთხვევაში, ასს 800-ის (გადასინჯული) მოთხოვნებით, რომლებიც, აუცილებლობის შემთხვევაში, ადაპტირებული იქნება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. (იხ. პუნქტები გ16-გ22)

დასკვნის შედგენა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტსა და ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან ამ ფინანსური ანგარიშგებების კონკრეტულ ელემენტზე

12. როდესაც აუდიტორი გარიგებას ასრულებს ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტზე დასკვნის გასაცემად და იმავდროულად ატარებს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტს, მან ცალ-ცალკე უნდა გამოთქვას მოსაზრება თითოეული გარიგების მიხედვით.
13. აუდიტირებული ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი შეიძლება გამოქვეყნდეს სუბიექტის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტთან ერთად. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ წარდგენილი ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი საკმარისად არ არის გამიჯნული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტისგან, მან ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს სიტუაციის გამოსწორება. გარდა ამისა, მე-15 და მე-16 პუნქტების თანახმად, აუდიტორმა მისი მოსაზრება ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტზე ასევე უნდა გამოყოს ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე გამოთ-

6. ასს 200, მე-2 პუნქტი.
7. ასს 200-ის 13(ვ) პუნქტში ახსნილია, რომ ტერმინი „ფინანსური ანგარიშგება~, როგორც წესი, ეხება ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს, როგორც ეს განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით.
8. ასს 700 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ~*.

ქმული მოსაზრებისგან. აუდიტორმა არ უნდა შეადგინოს აუდიტორის დასკვნა, რომელიც შეიცავს მოსაზრებას ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტზე, სანამ არ დარწმუნდება მოსაზრებების გამიჯვნაში.

ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტსა და მის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში ჩართული გარკვეული საკითხების გავლენის განხილვა.

14. თუ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავს:

ა) მოდიფიცირებულ მოსაზრებას, ასს 705-ის (გადასინჯული)[9] შესაბამისად;

ბ) მნიშვნელოვან გარემოებათა ან სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, ასს 706-ის (გადასინჯული)[10] შესაბამისად;

გ) ნაწილს *„საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“*, ასს 570-ის (გადასინჯული)[11] შესაბამისად;

დ) აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას, ასს 701-ის[12] შესაბამისად; ან

ე) ნაწილს, სადაც აღწერილია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა, ასს 720-ის (გადასინჯული)[13] შესაბამისად,

აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს, რა გავლენას იქონიებს ეს საკითხები ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტსა და მის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე. (იხ. პუნქტები გ23-გ27)

---

9. ასს 705 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

10. ასს 706 (გადასინჯული) - *„მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

11. ასს 570 (გადასინჯული) - *„ფუნქციონირებადი საწარმო“*, 22-ე პუნქტი.

12. ასს 701 - *„აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*, მე-13 პუნქტი.

13. ასს 720 (გადასინჯული) - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“*, პუნქტი 22(ე) (ii).

უარყოფითი მოსაზრება ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში

15. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მთლიანად სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ აუცილებელია უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმა, ან უარის გაცხადება მოსაზრების გამოთქმაზე, ასს 705 (გადასინჯული) არ იძლევა იმის უფლებას, რომ აუდიტორმა იმავე აუდიტორის დასკვნაში არამოდიფიცირებული მოსაზრება გამოთქვას ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც ამ ფინანსური ანგარიშგების ნაწილია, ან ამ ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ კონკრეტულ ელემენტზე.[14] ამის მიზეზი ისაა, რომ არამოდიფიცირებული მოსაზრება წინააღმდეგობაში მოვა მთლიანად სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე გამოთქმულ აუდიტორის უარყოფით მოსაზრებასთან, ან მოსაზრების გამოთქმაზე აუდიტორის უართან. (იხ. პუნქტი გ28)

16. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მთლიანად სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ აუცილებელია უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმა, ან უარის გაცხადება მოსაზრების გამოთქმაზე, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი რომელიმე კონკრეტული ელემენტისთვის დამოუკიდებლად ჩატარებული აუდიტის შედეგებიდან გამომდინარე, აუდიტორი მაინც მიიჩნევს, რომ ამ ელემენტზე მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა, აუდიტორი ასე უნდა მოიქცეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:

    ა) აუდიტორს ამის გაკეთებას არ უკრძალავს რომელიმე კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი;

    ბ) ეს არამოდიფიცირებული მოსაზრება მოცემული იქნება აუდიტორის დასკვნაში, რომელიც არ ქვეყნდება აუდიტორის იმ დასკვნასთან ერთად, რომელიც მოიცავს აუდიტორის უარყოფით მოსაზრებას, ან უარს მოსაზრების გამოთქმაზე; და

    გ) ზემოაღნიშნული კონკრეტული ელემენტი არ წარმოადგენს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მთავარ ნაწილს.

17. აუდიტორმა არ უნდა გამოთქვას არამოდიფიცირებული მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შემადგენელ ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, თუ მთლიანად სუბიექტის ფინანსური ანგა-

14. ასს 705 (გადასინჯული), მე-15 პუნქტი.

რიშგების სრულ პაკეტზე მან გამოთქვა უარყოფითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადა მოსაზრების გამოთქმაზე. ეს დებულება ეხება იმ შემთხვევასაც, როდესაც ზემოაღნიშნული ერთი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნა არ ქვეყნდება აუდიტორის იმ დასკვნასთან ერთად, რომელიც შეიცავს აუდიტორის უარყოფით მოსაზრებას, ან უარს აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე, ვინაიდან მიიჩნევა, რომ ერთი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების მთავარ ნაწილს.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო (იხ. პუნქტები 1, 6(გ))

გ1. ასს 200-ში ტერმინი „გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაცია“ განმარტებულია, როგორც „კონკრეტულ სუბიექტთან მიმართებაში ფინანსური ტერმინებით/მაჩვენებლებით გამოსახული ინფორმაცია, რომელიც, ძირითადად, მიღებულია ამ სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემიდან და ეხება იმ ეკონომიკურ მოვლენებს, რომლებიც მოხდა წარსულში დროის გარკვეულ პერიოდებში, ან წარსულში დროის გარკვეული მომენტისთვის არსებულ ეკონომიკურ პირობებს ან გარემოებებს.[15]

გ2. ასს 200-ში ტერმინი „ფინანსური ანგარიშგება“ განმარტებულია, როგორც სტრუქტურული სახით წარმოდგენილი გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია, მათ შორის, შესაბამისი ახსნა-განმარტებები, რაც მიზნად ისახავს სუბიექტის იმ ეკონომიკური რესურსების ან ვალდებულებების შესახებ ინფორმირებას, რომელიც არსებობს დროის გარკვეული მომენტისთვის, ან გარკვეული პერიოდის განმავლობაში მათში მომხდარი ცვლილებების ინფორმირებას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ტერმინი „ფინანსური ანგარიშგება“, ჩვეულებრივ, ეხება ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს, როგორც ეს დადგენილია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებით, მაგრამ ასევე შეიძლება აღნიშნავდეს რომელიმე ერთ ფინანსურ ანგარიშგებასაც. ახსნა-განმარტებები მოიცავს განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციას, რომელიც, როგორც მოი-

15. ასს 200, პუნქტი 13 (ზ).

თხოვება, ან აშკარად ან ნაგულისხმევი სახით ნებადართულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, იმგვარად არის წარმოდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ან გაერთიანებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სხვა დოკუმენტზე მითითების გზით, სადაც ეს ინფორმაციაა მოცემული.[16] როგორც აღნიშნულია 6(გ) პუნქტში, ამ ასს-ში, სადაც ნახსენებია ერთი ფინანსური ანგარიშგება ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი, იგულისხმება შესაბამისი ახსნა-განმარტებებიც.

გ3. ასს-ები შექმნილია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.[17] აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა მოხდეს მათი ადაპტაცია კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, როდესაც ისინი გამოიყენება გასული პერიოდების სხვა ტიპის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტში, როგორიცაა რომელიმე ერთი ფინანსური ანგარიშგება ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი. წინამდებარე ასს სწორედ ამ მიზანს ემსახურება. (1-ელ დანართში ჩამოთვლილია ამგვარი სხვა ტიპის გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის მაგალითები).

გ4. დასაბუთებული რწმუნების შესახებ სხვა ტიპის გარიგება, გარდა გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა, სრულდება მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მგსს) 3000-ის (გადასინჯული)[18] შესაბამისად.

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ასს-ების გამოყენება (იხ. მე-7 პუნქტი)

გ5. ასს 200 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაიცვას (ა) სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს და (ბ) მოცემული აუდიტის შესაფერისი ყველა ასს-ის მოთხოვნები. გარდა ამისა, ასს 200-ის თანახმად, აუდიტორმა უნდა შეასრულოს ნებისმიერი ასს-ის თითოეული მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც აუდიტთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებებისთვის შესაფერისი არ არის მთელი ასს, ან ესა

16. ასს 200, პუნქტი 13 (ვ)

17. ასს 200, მე-2 პუნქტი.

18. მგსს 3000 (გადასინჯული) - *„მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა“*.

თუ ის მოთხოვნა შესაფერისი არ არის იმის გამო, რომ იგი პირობითია, ხოლო ასეთი პირობა არ არსებობს. გამონაკლის სიტუაციებში, აუდიტორს უფლება აქვს, საკუთარი შეფასებით, აუცილებლად მიიჩნიოს ამა თუ იმ ასს-ის რომელიმე შესაფერისი მოთხოვნიდან გადახვევა და ალტერნატიული აუდიტის პროცედურები ჩაატაროს ამ მოთხოვნის შესასრულებლად.[19]

გ6. შესაძლებელია, რომ ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტისთვის შესაფერისი ყველა ასს-ის მოთხოვნების შესრულება პრაქტიკული არ იყოს, თუ აუდიტორი იმავდროულად არ ასრულებს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტზე გარიგებასაც. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი ხშირად არ არის იმ დონეზე ინფორმირებული სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის მისი შიდა კონტროლის შესახებ, როგორც ის აუდიტორი, რომელიც იმავდროულად ატარებს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტს. ამ აუდიტორს ასევე არ ექნება აუდიტის მტკიცებულებები სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერების ან სხვა საბუღალტრო ინფორმაციის საერთო ხარისხის შესახებ, რომლებსაც მოიპოვებდა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში. შესაბამისად, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებები ბუღალტრული ჩანაწერებიდან (დოკუმენტაციიდან) მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების განსამტკიცებლად. ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტის შემთხვევაში, ზოგიერთი ასს მოითხოვს ისეთი მოცულობის სამუშაოს ჩატარებას, რაც აუდიტს დაქვემდებარებულ ელემენტთან მიმართებით შეუსაბამო იქნება. მაგალითად, მართალია, ასს 570-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები თითქოს მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთების დაფარვის განრიგის აუდიტისთვის შესაფერისი ჩანს, მაგრამ ამ მოთხოვნების შესრულება შეიძლება პრაქტიკული არ იყოს, ამგვარი აუდიტისთვის საჭირო სამუშაოს მოცულობის გამო. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად პრაქტიკული არ არის, მას უფლება აქვს, ხელმძღვანელობასთან ერთად განიხილოს, ხომ არ იქნებოდა უფრო მისაღები და პრაქტიკული სხვა ტიპის გარიგების შესრულება.

19. ასს 200, მე-14, მე-18 და 22-23-ე პუნქტები.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა

გ7. ერთი ფინანსური ანგარიშგება ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი შეიძლება მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების შესაბამისად, რომელიც ეყრდნობა სტანდარტების დამდგენი უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მოსამზადებლად დამტკიცებულ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს (როგორიცაა, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები). ასეთ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობის განსაზღვრისას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, აღნიშნული საფუძვლები მოიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის იმ საფუძვლების ყველა შესაფერის მოთხოვნას, რომელსაც ეყრდნობა, კერძოდ, რომლებიც შესაფერისია ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის წარდგენისთვის და უზრუნველყოფს ადეკვატური ინფორმაციის გამჟღავნებას.

მოსაზრების ჩამოყალიბება (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ8. მოსაზრების ფორმა, რომელიც უნდა გამოთქვას აუდიტორმა, დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებსა და ნებისმიერ შესაფერის კანონსა თუ სხვა ნორმატიულ აქტზე.[20] ასს 700-ის (გადასინჯული)[21] შესაბამისად:

ა) როდესაც აუდიტორი არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, აუდიტორის მოსაზრების გამოსახატავად, თუ კანონმდებლობით სხვა რამე არ მოითხოვება, გამოიყენება შემდეგი ფრაზები:

i. ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად ასახავს, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად; ან

ii. ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად; და

20. ასს 200, მე-8 პუნქტი.

21. ასს 700 (გადასინჯული), 25-ე და 26-ე პუნქტები.

ბ) როდესაც აუდიტორი არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს შესაბამისობის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, აუდიტორის მოსაზრებაში აღნიშნულია, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად;

გ9. ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტის დროს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შეიძლება ნათლად არ ჩანდეს მოცემული ფინანსური ანგარიშგების ან ელემენტის წარდგენის საკითხები. ასე შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ეყრდნობა სტანდარტების დამდგენი უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მოსამზადებლად დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს (როგორიცაა, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები). აუდიტორის მსჯელობაზე, უნდა გამოიყენოს თუ არა აუდიტორის მოსაზრების გამოსახატავად ფრაზები „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“, ან „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“, შეიძლება გავლენა იქონიოს შემდეგმა ფაქტორებმა:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები აშკარად, ან არაპირდაპირ არის თუ არა შეზღუდული მარტო ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტისთვის გამოსაყენებლად;
- ერთი ფინანსური ანგარიშგება ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი:
  - სრულ შესაბამისობაში იქნება თუ არა ამ საფუძვლების ყველა ისეთ მოთხოვნასთან, რომელიც რელევანტურია ამ კონკრეტული ფინანსური ანგარიშგების ან კონკრეტული ელემენტისთვის და ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის წარდგენა მოიცავს თუ არა შესაბამის ახსნა-განმარტებებსაც;
  - ითვალისწინებს თუ არა სხვა ინფორმაციის გამჟღავნებასაც, რომელიც არ მოითხოვება სპეციალურად ამ საფუძვლებით, ან, გამონაკლის შემთხვევებში, ამ საფუძვლების რომელიმე მოთხოვნიდან გადახვევას, თუკი ეს აუცილებელია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.

აუდიტორის გადაწყვეტილება, რომელიც ეხება მოსაზრების სათანადო ფორმის შერჩევას, პროფესიული განსჯის საგანია. ამ გადაწყვეტილებაზე შეიძლება გავლენა იქონიოს შემდეგმა ფაქტორებმა: კერძოდ, საზოგადოდ მიღებულია თუ არა ამ კონკრეტულ იურისდიქციაში შემდეგი ფრაზების გამოყენება: „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“, ან „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ აუდიტორის მოსაზრების გამოსახატავად ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები
(იხ. მე-10 პუნქტი)

გ10. აუდიტორმა გულდასმით უნდა განიხილოს თითოეული ასს-ის მიზანშეწონილობა. ისეთი ასს-ები, როგორიცაა ასს 240,[22] ასს 550[23] და ასს 570(გადასინჯული), პრინციპში, შესაფერისია იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ერთი ელემენტის აუდიტი ტარდება. ეს იმით აიხსნება, რომ ეს ელემენტი შეიძლება უზუსტობას შეიცავდეს თაღლითობის შედეგად, დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების გავლენით, ან არასწორად ყოფილიყო გამოყენებული ანგარიშგების საფუძვლად ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპი, რომელსაც ითვალისწინებდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.

გ11. ასს 260-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, აუდიტორმა სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში უნდა განსაზღვროს ის სათანადო პირ(ებ)ი, რომლებსაც მიაწვდის ინფორმაციას.[24] ასს 260-ში (გადასინჯული) აღნიშნულია, რომ, ზოგიერთ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში და ინფორმირების მოთხოვნების გამოყენება შეიცვლება არსებული სიტუაციის შესაბამისად.[25] თუ სუბიექტი იმავდროულად ამზადებს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტსაც, შეიძლება მოცემული ერთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ზედამხედველობაზე პასუხისმგებელი პირ(ებ)ი არ იყოს იგივე პირ-

22. ასს 240 – *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“*.

23. ასს 550 – *„დაკავშირებული მხარეები“*.

24. ასს 260 (გადასინჯული) - *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“*, მე-11 პუნქტი.

25. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტები 10(ბ), მე-13, გ1 (მესამე ბულიტი), გ2 და გ8.

(ებ)ი, რომელსაც ევალება საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მომზადებაზე ზედამხედველობის გაწევა.

გ12. გარდა ამისა, ასს-ები შექმნილია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის. აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა მოხდეს მათი ადაპტაცია კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, როდესაც ისინი გამოიყენება ერთი ფინანსური ანგარიშგების[26] ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტში. მაგალითად, სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტისთვის შედგენილი ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი, შეიძლება შეიცვალოს ხელმძღვანელობის წერილით, რომელიც შეეხება ამ კონკრეტული ფინანსური ანგარიშგების ან ელემენტის წარდგენას ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

გ13. საკითხებმა, რომლებიც ასახულია ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტისთვის შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში, შეიძლება გავლენა იქონიოს ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტზე (იხ. მე-14 პუნქტი). როდესაც ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტი იგეგმება და ტარდება სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტთან ერთად, აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ელემენტის აუდიტში. ამასთან, ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა იმგვარად დაგეგმოს და ჩაატაროს ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის აუდიტი, რომ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომელთაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება ამ ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის შესახებ.

გ14. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შემადგენელი ცალკეული ფინანსური ანგარიშგებები და ამ ფინანსური ანგარიშგებების ბევრი ელემენტი, მათ შორის შესაბამისი ახსნა-განმარტებები, ერთმანეთთან დაკავშირებულია. შესაბამისად, როდესაც აუდიტორი ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტს ატარებს, მან შეიძლება ვერ შეძლოს ამ ფინანსური ანგარიშგების ან ელემენტის იზოლირებულად განხილვა. მაშასადამე, აუდიტის მიზნების მისაღწევად აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს პროცედურების ჩატარება ურთიერთდაკავშირებულ ელემენტებთან მიმართებით.

26. ასს 200, მე-2 პუნქტი.

გ15. გარდა ამისა, ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტისთვის განსაზღვრული არსებითობის დონე შეიძლება უფრო დაბალი იყოს, ვიდრე სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტისთვის განსაზღვრული; ეს გავლენას იქონიებს აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე და შეუსწორებელი უზუსტობების შეფასებაზე.

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას გასათვალისწინებელი საკითხები (იხ: მე-11 პუნქტი)

გ16. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მოსაზრების ჩამოყალიბებისას შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ადეკვატური ინფორმაციის გამჟღავნებას, იმ თვალსაზრისით, რომ გამიზნულმა მომხმარებლებმა შეძლონ იმის გაგება, რა გავლენას ახდენს სუბიექტის არსებითი ოპერაციები და მოვლენები ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციაზე.[27] ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტში მნიშვნელოვანია, რომ ეს ფინანსური ანგარიშგება ან ელემენტი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების თვალთახედვიდან, უზრუნველყოფდეს ადეკვატური ინფორმაციის გამჟღავნებას, რათა გამიზნულმა მომხმარებლებმა შეძლონ ფინანსურ ანგარიშგებაში ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტში მოცემული ინფორმაციის გაგება, ასევე რა გავლენას ახდენს სუბიექტის არსებითი ოპერაციები და მოვლენები ფინანსურ ანგარიშგებაში ან კონკრეტულ ელემენტში ასახულ ინფორმაციაზე.

გ17. სტანდარტის მე-2 დანართში მოცემულია ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები. ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ დასკვნის შესადგენად შეიძლება შესაფერისი იყოს აუდიტორების დასკვნების სხვა ნიმუშებიც (იხ. მაგალითად, ასს 700-ის (გადასინჯული), ასს 705-ის (გადასინჯული), ასს 570-ის (გადასინჯული), ასს 720-ის (გადასინჯული) და ასს 706-ის (გადასინჯული) დანართები).

ასს 700-ის (გადასინჯული) გამოყენება ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ დასკვნის შესადგენად

27. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი 13(ე).

გ18. წინამდებარე ასს-ის მე-11 პუნქტში ახსნილია, რომ აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს ასს 700-ის (გადასინჯული) მოთხოვნებით, აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტული გარიგების გარემოებების შესაბამისად ადაპტირებული სახით, როდესაც მოსაზრებას აყალიბებს და დასკვნას ადგენს ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ. ამ მიზნით, აუდიტორს მოეთხოვება სხვა ასს-ების საანგარიშგებო მოთხოვნების გამოყენებაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტული გარიგების გარემოებების შესაბამისად ადაპტირებული სახით, ასევე შეიძლება სასარგებლო იყოს სტანდარტის მომდევნო გ15-გ19 პუნქტებში განხილული მოსაზრებების გათვალისწინებაც.

ფუნქციონირებადი საწარმო

გ19. იმისდა მიხედვით, რას წარმოადგენს ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, შეიძლება აუცილებელი გახდეს აუდიტორის დასკვნაში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის[28] აღწერაში იმ ნაწილის ადაპტირება, რომელიც ეხება სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარს. შეიძლება ასევე აუცილებელი იყოს აუდიტორის დასკვნაში მოცემული აუდიტორის პასუხისმგებლობის[29] აღწერის ადაპტირებაც, საჭიროებისამებრ, იმისდა მიხედვით, როგორ გამოიყენება ასს 570 (გადასინჯული) კონკრეტული გარიგებისთვის დამახასიათებელ კონკრეტულ გარემოებებში.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

გ20. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაცია წარმოადგინოს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, ასს 701-ის[30] შესაბამისად. ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტში ასს 701 მხოლოდ იმ შემთხვევაში გამოიყენება, თუ აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება მოითხოვება კანონმდებლობით, ან აუდიტორი, სხვა მხრივ, თვითონ გადაწყვეტს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას. თუ ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტის შესახებ შედგენილ

28. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 34(ბ) და გ48.

29. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი 39(ბ)(iv).

30. ასს 700 (გადასინჯული), 30-ე პუნქტი.

აუდიტორის დასკვნაში წარმოდგენილია ინფორმაცია აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, ასს 701-ის მოთხოვნები გამოიყენება მთლიანად.[31]

სხვა ინფორმაცია

გ21. ასს 720 (გადასინჯული) - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*“ - ეხება სხვა ინფორმაციას. წინამდებარე ასს-ის კონტექსტში, ანგარიშები, რომლებიც მოიცავს, ან რომლებსაც დაერთვის ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ან ფინანსური ანგარიშგების მოცემული ელემენტი იმ მიზნით, რომ მესაკუთრეებს (ან ანალოგიურ დაინტერესებულ მხარეებს) ინფორმაცია მიეწოდოს ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების მოცემულ ელემენტში წარმოდგენილი საკითხების შესახებ, მიიჩნევა წლიურ ანგარიშად ასს 720-ის (გადასინჯული) მიზნებისთვის. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ სუბიექტი გეგმავს ამგვარი ანგარიშის გამოქვეყნებას, ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტში გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები.

გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი

გ22. ასს 700-ის (გადასინჯული) მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მიუთითოს გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი, ასევე გამოიყენება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული[32] სუბიექტების ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების აუდიტშიც. აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით მოეთხოვებოდეს გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუდიტორის დასკვნაში, ან შეიძლება, სხვა მხრივ, თვითონ გადაწყვიტოს ამის გაკეთება, როდესაც დასკვნას ადგენს ისეთი სუბიექტის ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ, რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე.

დასკვნის შედგენა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე და ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტზე (იხ. მე-14 პუნქტი)

ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტსა და მის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემულ

31. ასს 700 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი.

32. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 46-ე და გ61-გ63.

აუდიტორის დასკვნაში ჩართული გარკვეული საკითხების გავლენის განხილვა

გ23. მე-14 პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა განიხილოს, რა გავლენას იქონიებს სუბიექტის ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტსა და მასზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში ასახული გარკვეული საკითხები. საკითხის განხილვა იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში ასახული გარკვეული საკითხები რელევანტურია თუ არა ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ დასკვნის შესადგენად, ამა თუ იმ კონკრეტული გარიგების გარემოებების გათვალისწინებით, საჭიროებს პროფესიულ განსჯას.

გ24. ზემოაღნიშნული გავლენის განხილვაში შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში აღწერილი საკითხ(ებ)ის ხასიათი და რამდენად არის ისინი დაკავშირებული ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტში ასახულ საკითხებთან;
- ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში აღწერილი საკითხ(ებ)ის ყოვლისმომცველობა;
- როგორ და რამდენად განსხვავდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები;
- რამდენად განსხვავდება ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტით მოცული პერიოდ(ებ)ი და ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის პერიოდ(ებ)ი ან თარიღები;
- რა დროა გასული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან.

გ25. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრება პირობითია მოთხოვნების ანგარიშებთან დაკავშირებით და ერთი ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს მოთხოვნების ანგარიშებს, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი დაკავშირებულია მოთხოვნების ანგარიშებთან, მოსალოდნელია, რომ ეს

ფაქტი გავლენას იქონიებს ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტზე. მეორე მხრივ, თუ ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრების პირობითობა დაკავშირებულია გრძელვადიანი ვალის კლასიფიკაციასთან, მაშინ ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ ეს ფაქტი გავლენას იქონიებს ერთი ფინანსური ანგარიშგების, კერძოდ, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების აუდიტზე, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტზე, რომელიც დაკავშირებულია მოთხოვნების ანგარიშებთან.

გ26. ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტზე შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტის ძირითადმა საკითხებმა, რომლებიც ასახულია ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში. ინფორმაცია, რომელიც შეტანილია „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში იმის თაობაზე, როგორ გადაიჭრა საკითხი ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში, შეიძლება გამოადგეს აუდიტორს იმის დადგენაში, რა უნდა მოიმოქმედოს ამ საკითხთან მიმართებით, თუ იგი შესაფერისია ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტისთვის.

დასკვნაში საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის მითითება

გ27. იმ შემთხვევაშიც კი, თუ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში ასახული გარკვეული საკითხები გავლენას არ ახდენს ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტზე, ან მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იმ საკით(ებ)ის მითითება, რომლებიც აღწერილია საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში „სხვა გარემოებები“ აბზაცში (იხ. ასს 706 (გადასინჯული))[33]. მაგალითად, ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ შედგენილ დასკვნაში აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის იმ ნაწილის

33. ასს 706 (გადასინჯული), მე-10-11 პუნქტები.

მითითება, სადაც აღწერილია „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“.

უარყოფითი მოსაზრება ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ28. სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში ნებადართულია უარის გაცხადება მოსაზრების გამოთქმაზე სუბიექტის საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ, საჭიროების შემთხვევაში, ხოლო არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, რადგან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე ეხება მხოლოდ სუბიექტის საქმიანობის შედეგებსა და ფულად ნაკადებს და არა მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებას.[34]

34. ასს 510 - „*პირველი აუდიტის გარიგება - საწყისი ნაშთები*“, პუნქტი გ8 და ასს 705 (გადასინჯული), პუნქტი გ16.

1-ლი დანართი:

(იხ. პუნქტი გ3)

ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშებისა და მუხლების მაგალითები

- მოთხოვნების ანგარიშები, საეჭვო ვალების ანარიცხების ანგარიშები, მარაგი, კერძო საპენსიო პროგრამის მიხედვით დარიცხულ გასამრჯელოებთან დაკავშირებული ვალდებულება, იდენტიფიცირებული არამატერიალური აქტივების სააღრიცხვო ღირებულება, ან სადაზღვევო შემთხვევებთან დაკავშირებული ზარალი, „რომელიც სუბიექტმა განიცადა, მაგრამ არ უცნობებია სადაზღვევო კომპანიისთვის“, მათ შორის შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები;
- კერძო საპენსიო პროგრამის აქტივებისა და შემოსავლების რეესტრი, რომლებიც გარედან იმართება, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნები;
- წმინდა არამატერიალური აქტივების რეესტრი, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნები;
- იჯარით აღებულ ქონებასთან დაკავშირებული გადახდების გრაფიკი, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნები;
- თანამშრომელთა მოგებაში მონაწილეობის, ან პრემირების პროგრამები, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნები.

მე-2 დანართი:

(იხ. პუნქტი გ17)

ერთ ფინანსურ ანგარიშგებასა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტზე შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებულია საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები);
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები);
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ, რომელიც მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები).

1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებულია საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები).

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ბალანსის აუდიტი (ე.ი. ერთი ფინანსური ანგარიშგების);
- ბალანსი სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების იმ მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ბალანსის მომზადებას;
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებელთა ფართო წრეების საერთო საინფორმაციო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად;
- აუდიტორმა დაადგინა, რომ აუდიტორის დასკვნაში მიზანშეწონილია შემდეგი ფრაზის „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“ გამოყენება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არსებობს გარკვეულ მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რასაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. მოცემული ერთი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის განმარტებული ეს არსებითი განუსაზღვრელობა;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად, მოცემული ბალანსის აუდიტთან დაკავშირებით;

- **აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს სხვა ინფორმაცია (ე.ი. არ გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები);**
- **პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;**
- **აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით არ ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაბამისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე თანდართული შენიშვნების, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვის (ერთად „ფინანსური ანგარიშგების“) აუდიტი.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წ. 31 დეკემბრისთვის, X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების იმ მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ამგვარი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას.

[ნაწილი „მოსაზრება“ განთავსებულია დასკვნის დასაწყისში, როგორც მოითხოვება ასს 700-ით (გადასინჯული)]

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“* - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [*იურისდიქცია*]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. [პირველი და ბოლო წინადადება გადასინჯვამდე მოცემული იყო დასკვნის

„აუდიტორის პასუხისმგებლობა“ ნაწილში. ამასთან, ნაწილი „მოსაზრების საფუძველი“ განთავსებულია უშუალოდ „მოსაზრება“ ნაწილის შემდეგ, როგორც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.]

კომპანიის ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა

გვსურს თქვენი ყურადღება შევაჩეროთ ფინანსური ანგარიშგების მე-6 შენიშვნაზე, რომელიც გვიჩვენებს, რომ კომპანიის მიერ მიღებულმა წმინდა ზარალმა შეადგინა ZZZ, 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული საანგარიშგებო წლისთვის და ამ თარიღისთვის კომპანიის მოკლევადიანმა ვალდებულებებმა მთლიან აქტივებს YYY-ით გადააჭარბა. როგორც მე-6 შენიშვნაშია აღნიშნული, ეს მოვლენები და პირობები, სხვა საკითხებთან ერთად, მიუთითებს არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს ABC კომპანიის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[35]

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ზემოაღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობას ევალება, შეაფასოს ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნარი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან და ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს კომპანიის ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ არა აქვს სხვა რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC

35. ამ ასს-ში ყველგან, საილუსტრაციო აუდტორის დასკვნის ნიმუშებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა~ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები~ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტის პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინას-

წარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;

- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე;[36]
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას;
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის ახსნა-განმარტებებზე, ან, თუ ამგვარი ახსნა-განმარტებები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;
- ვაფასებთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებს და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.

[36] ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*] [თარიღისა და მისამართის ადგილები გადანაცვლდა]

[*თარიღი*]

<u>მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები)</u>.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის ანგარიშგების (ე.ი. ერთი ფინანსური ანგარიშგების) აუდიტი;
- საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე არ ყოფილა გაცემული აუდიტორის დასკვნა;
- სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდით, ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდების შესახებ კრედიტორის მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად. ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება აქვს;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად;[37]
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- აუდიტორმა დაადგინა, რომ აუდიტორის დასკვნაში მიზანშეწონილია შემდეგი ფრაზის „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“ გამოყენება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორის დასკვნის გავრცელება ან გამოყენება შეზღუდული არ არის;

37. ასს 800-ში (გადასინჯული) მოცემულია მოთხოვნები და სახელმძღვანელო მითითებები სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების ფორმისა და შინაარსის შესახებ.

- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად, ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით;
- აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს სხვა ინფორმაცია (ე.ი. არ გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები);
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის ზედამხედველობაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით არ ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაბამისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის ანგარიშგებისა და ამ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნების, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვის (ერთად „ფინანსური ანგარიშგების“) აუდიტი.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს ABC კომპანიის ფულადი სახსრების შემოსვლასა და გასვლას 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლისთვის, ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდის შესაბამისად, რომელიც განხილულია X შენიშვნაში.

[ნაწილი „მოსაზრება“ განთავსებულია დასკვნის დასაწყისში, როგორც მოითხოვება ასს 700-ით (გადასინჯული)]

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“* - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. [პირველი და ბოლო წინადადება გადასინჯვამდე მოცემული იყო დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა“ ნაწილში. ამასთან, ნაწილი „მოსაზრების საფუძველი“ განთავსებულია უშუალოდ „მოსაზრება“ ნაწილის შემდეგ, როგორც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.]

მნიშვნელოვანი გარემოებები - ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია იმ მიზნით, რომ ინფორმაცია მიეწოდოს XYZ კრედიტორს. ამის გამო, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[38]

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია მოცემული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდის შესაბამისად, რომელიც განხილულია X შენიშვნაში. აღნიშნულ პასუხისმგებლობაში შედის იმის დადგენა, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის ზემოაღნიშნული საფუძველი წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის მისაღები საფუძველია, მოცემულ კონკრეტულ გარემოებებში, ასევე პასუხისმგებელია შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

38. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობას ევალება, შეაფასოს ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნარი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან და ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს კომპანიის ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ არა აქვს სხვა რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტის პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუს-

ტობა, უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;

- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე;[39]
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის ახსნა-განმარტებებზე, ან, თუ ამგვარი ახსნა-განმარტებები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას;
- ვაფასებთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებს და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.

39. ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*] [თარიღისა და მისამართის ადგილები გადანაცვლდა]

[*თარიღი*]

<u>მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ, რომელიც მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები).</u>

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- მოთხოვნების ანგარიშების რეესტრის აუდიტი (ე.ი. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი, ანგარიში ან მუხლი);
- სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ინფორმაცია მომზადებულია მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად, რათა შეასრულოს ამ მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნები. ხელმძღვანელობას არა აქვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის შესაბამისობის საფუძვლები, რომელიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად;[40]
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორის დასკვნის გავრცელება შეზღუდულია;აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;

40. ასს 800-ში (გადასინჯული) მოცემულია მოთხოვნები და სახელმძღვანელო მითითებები სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების ფორმისა და შინაარსის შესახებ.

- **აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად, მოთხოვნების ანგარიშების აუდიტთან დაკავშირებით;**
- **აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს სხვა ინფორმაცია (ე.ი. არ გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები);**
- **პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;**
- **აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით არ ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[ABC კომპანიის აქციონერებს ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის მოთხოვნების ანგარიშების რეესტრის („რეესტრის“) აუდიტი 20X1 წ. 31 დეკემბრის მდგომარეობით.

ჩვენი აზრით, რეესტრში მოცემული ფინანსური ინფორმაცია 20X1 წ. 31 დეკემბრის მდგომარეობით, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია [აღწერეთ მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებები] შესაბამისად.

[ნაწილი „მოსაზრება“ განთავსებულია დასკვნის დასაწყისში, როგორც მოითხოვება ასს 700-ით (გადასინჯული)]

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“* - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ მოთხოვნების ანგარიშების რეესტრის აუდიტს [*იურისდიქცია*]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

[პირველი და ბოლო წინადადება გადასინჯვამდე მოცემული იყო დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა“ ნაწილში. ამასთან, ნაწილი „მოსაზრების საფუძველი“ განთავსებულია უშუალოდ „მოსაზრება“ ნაწილის შემდეგ, როგორც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.]

მნიშვნელოვანი გარემოებები - ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი და დასკვნის გავრცელების შეზღუდვა

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. მოთხოვნების ანგარიშების რეესტრი მომზადებულია ABC კომპანიის დასახმარებლად, რათა დააკმაყოფილოს DEF მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნები. ამის გამო, წარმოდგენილი რეესტრი შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის. ჩვენი დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ ABC კომპანიისა და DEF მარეგულირებელი ორგანოსთვის და არ უნდა გავრცელდეს ABC კომპანიისა და DEF მარეგულირებელი ორგანოს გარდა სხვა მხარეებზე. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე[41]

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ზემოაღნიშნული მოთხოვნების ანგარიშების რეესტრის მომზადებაზე [აღწერეთ მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებები] შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი რეესტრის მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

რეესტრის მომზადებისას ხელმძღვანელობას ევალება, შეაფასოს ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნარი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან და ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს კომპანიის ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ არა აქვს სხვა რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

41. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა მოთხოვნების ანგარიშების რეესტრის აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, თანდართული რეესტრი შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ რეესტრს.

ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, რეესტრის არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტის პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;

- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე;[42]
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება მოთხოვნების ანგარიშების რეესტრის შესაბამის ახსნა-განმარტებებზე, ან, თუ ამგვარი ახსნა-განმარტებები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

ამასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გადავცემთ დოკუმენტს, სადაც ვადასტურებთ, რომ დავიცავით დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნები და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ვაცნობეთ ყველა ურთიერთობისა და სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, შეიძლება მიჩნეულიყო, რომ დაკავშირებულია ჩვენს დამოუკიდებლობასთან, ასევე

[42] ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

საფრთხეების აღმოსაფხვრელად გატარებული ზომების ან გამოყენებული დამცავი ზომების შესახებ, ასეთის არსებობის შემთხვევაში.

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [*სახელი და გვარი*]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*] [თარიღისა და მისამართის ადგილები გადანაცვლდა]

[*თარიღი*]

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 810
(გადასინჯული)
გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

(ძალაში შედის იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 810-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო 1

ძალაში შესვლის თარიღი 2

მიზნები 3

განმარტებები 4

მოთხოვნები

გარიგებაზე დათანხმება 5-7

პროცედურების ხასიათი 8

მოსაზრების ფორმა 9-11

აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდგომი მოვლენები და ჩასატარებელი სამუშაოს დრო 12-13

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილი ინფორმაცია 14-15

აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე..... 16-21

დასკვნის გავრცელების ან გამოყენების შეზღუდვა, ან მკითხველების ინფორმირება ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლის შესახებ 22

შესადარისი ინფორმაცია 23-24

კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია 25

აუდიტორის სახელის დაკავშირება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან 26-27

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარიგებაზე დათანხმება გ1-გ7

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების ხელმისაწვდომობის შეფასება გ8

მოსაზრების ფორმა გ9

აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდგომი მოვლენები და ჩასატარებელი სამუშაოს დრო გ10

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილი ინფორმაცია გ11-გ16

აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე..... გ17-გ23

შესადარისი ინფორმაცია გ24-გ25

კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია გ26

აუდიტორის სახელის დაკავშირება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან გ27

დანართი: კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 810 (გადასინჯული) - *„გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“* - ერთად.

შესავალი

ასს 810-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას გარიგებაში, რომელიც ეხება დასკვნის შედგენას კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც შედგენილია იმავე აუდიტორის მიერ, ასს-ების შესაბამისად აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაში შედის იმ პერიოდების კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ.

მიზნები

3. აუდიტორის მიზანია:

   ა) განსაზღვროს, მიზანშეწონილია თუ არა დათანხმება გარიგებაზე, რომელიც ეხება დასკვნის შედგენას კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და

   ბ) თუ შეასრულა დავალება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის შედგენაზე:

      (i) კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრება ჩამოაყალიბოს მოპოვებული მტკიცებულებებიდან გამოტანილი დასკვნების შეფასების საფუძველზე; და

      (ii) ნათლად გამოხატოს თავისი მოსაზრება წერილობით დასკვნაში, სადაც ასევე აღწერილი იქნება მისი მოსაზრების საფუძველიც.

განმარტებები

4. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   ა) გამოყენებული კრიტერიუმები - ხელმძღვანელობის მიერ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული კრიტერიუმები;

   ბ) აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება - ფინანსური ანგარიშგება,[1] რომლის აუდიტი აუდიტორმა ჩაატარა ასს-ების შესა-

1. ტერმინი „ფინანსური ანგარიშგება“ განმარტებულია ასს 200-ში - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“, 13 (ვ) პუნქტში.

ბამისად და საიდანაც მიღებულია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება;

გ) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება - გასული პერიოდის ინფორმაცია, რომელიც შედგენილია ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, მაგრამ ამ ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარებით უფრო მცირე ინფორმაციას შეიცავს, თუმცა სტრუქტურულად სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის შესაბამისად არის წარმოდგენილი და გვიჩვენებს სუბიექტის ეკონომიკურ რესურსებს, ან ვალდებულებებს დროის გარკვეული მომენტისთვის, ან მათში მომხდარ ცვლილებებს დროის გარკვეულ პერიოდში.[2] სხვადასხვა იურისდიქციაში ამგვარი გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის დასახასიათებლად შეიძლება განსხვავებულ ტერმინოლოგიას იყენებდნენ.

მოთხოვნები

გარიგებაზე დათანხმება

5. აუდიტორი მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა დაეთანხმოს გარიგებას კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ასს-ების შესაბამისად დასკვნის შედგენაზე, თუ ის დაქირავებული იყო ასს-ების შესაბამისად იმ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად, რომლის საფუძველზეც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება. (იხ. პუნქტი გ1)

6. სანამ აუდიტორი დაეთანხმება გარიგების შესრულებას კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის შედგენაზე, მან უნდა: (იხ. პუნქტი გ2)

ა) განსაზღვროს, მიზანშეწონილია თუ არა გამოყენებული კრიტერიუმები; (იხ. პუნქტები გ3-გ7)

ბ) მოიპოვოს ხელმძღვანელობის თანხმობა იმის შესახებ, რომ ის აღიარებს და მას ესმის თავისი პასუხისმგებლობა:

(i) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისად;

(ii) გამიზნული მომხმარებლებისათვის, გაუმართლებელი სირთულის გარეშე, ხელმისაწვდომი გახადოს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება (ან, თუ რომელიმე კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის თანახმად აუდიტირე-

2. ასს 200, პუნქტი 13(ვ).

ბული ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა გახდეს ხელმისაწვდომი კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლებისათვის და ეს კანონი თუ სხვა ნორმატიული აქტი ადგენს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების კრიტერიუმებს, კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში მიუთითოს ეს კანონი თუ სხვა ნორმატიული აქტი); და

(iii) კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნა შეიტანოს იმ დოკუმენტში, რომელიც შეიცავს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებას და სადაც მითითებულია, რომ აუდიტორის დასკვნა ამ ფინანსურ ანგარიშგებას ეხება;

გ) ხელმძღვანელობასთან შეათანხმოს მოსაზრების ფორმა, რომელიც გამოითქმება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე (იხ. მე-9-11 პუნქტები).

7. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მიზანშეუწონელია, ან ვერ შეძლებს ხელმძღვანელობასთან შეთანხმებას 6(ბ) პუნქტში აღწერილ საკითხებზე, ის არ უნდა დაეთანხმოს გარიგებას კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შედგენაზე, თუ კანონმდებლობით არ მოითხოვება ამის გაკეთება. გარიგება, რომელიც შესრულებულია კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად, არ შეესაბამება წინამდებარე ასს-ს. შესაბამისად, კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაშიც მითითებული არ იქნება, რომ გარიგება შესრულდა წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად. აუდიტორმა ამ ფაქტზე სათანადო მინიშნება უნდა გააკეთოს გარიგების პირობებში. აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს, რა გავლენა შეიძლება იქონიოს ამან იმ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე, რომლის საფუძველზეც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.

პროცედურების ხასიათი

8. იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეიქმნას საფუძველი კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად, მან უნდა ჩაატაროს შემდეგი პროცედურები და ნებისმიერი სხვა პროცედურა, რომელსაც საჭიროდ მიიჩნევს ამ მიზნის მისაღწევად:

ა) შეაფასოს, ადეკვატურად არის თუ არა ახსნილი კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში მისი კრებსითი (შემოკლებული) ხასიათი და იდენტიფიცირებული აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება;

ბ) როდესაც კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებას არ ახლავს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება, შეაფასოს, ნათლად ჩანს თუ არა ამ ანგარიშგებიდან:

(i) ვისგან ან როდის შეიძლება გახდეს ხელმისაწვდომი აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება; ან

(ii) კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი, რომელიც განსაზღვრავს, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა გახდეს ხელმისაწვდომი კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლებისათვის და ადგენს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების კრიტერიუმებს;

გ) შეაფასოს, კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის თუ არა განმარტებული გამოყენებული კრიტერიუმები;

დ) შეუდაროს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის ინფორმაციას, რათა განსაზღვროს, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არის თუ არა შესაბამისობაში აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის ინფორმაციასთან, ან შეიძლება თუ არა გამოთვლებით მისი მიღება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი ინფორმაციიდან;

ე) შეაფასოს, მომზადებულია თუ არა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისად;

ვ) შეაფასოს, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მიზნის გათვალისწინებით, შეიცავს თუ არა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება აუცილებელ ინფორმაციას და არის თუ არა სათანადო დონეზე აგრეგირებული, რათა არ მოხდეს მოცემულ გარემოებებში მისი არასწორი ინტერპრეტაცია;

ზ) შეაფასოს, არის თუ არა ხელმისაწვდომი აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლებისათვის, გაუმართლებელი გართულებების გარეშე, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც რომელიმე კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის თანახმად, აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა გახდეს ხელმისაწვდომი კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლებისათვის და ეს კანონი თუ სხვა ნორმატიული აქტი ადგენს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების კრიტერიუმებს. (იხ. პუნქტი გ8)

მოსაზრების ფორმა

9. როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ დასკვნაში მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა, აუდიტორის მოსაზრების გამოსახატავად, თუ სხვა რამ არ მოითხოვება კანონმდებლობით, გამოიყენება შემდეგი ფრაზები: (იხ. პუნქტი გ9)

   ა) თანდართული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას [*გამოყენებული კრიტერიუმები*] შესაბამისად; ან

   ბ) თანდართული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას [*გამოყენებული კრიტერიუმები*] შესაბამისად;

10. თუ კანონმდებლობით კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზრების გამოსახატავად მე-9 პუნქტში განხილული ფრაზებისგან განსხვავებული ტერმინოლოგიის გამოყენება მოითხოვება, აუდიტორმა უნდა:

   ა) გამოიყენოს მე-8 პუნქტში აღწერილი პროცედურები და ნებისმიერი სხვა პროცედურა, რომელიც აუცილებელია იმისათვის, რომ აუდიტორმა გამოთქვას კანონმდებლობით დადგენილი მოსაზრება; და

   ბ) შეაფასოს, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები არასწორად ხომ არ გაიგებენ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმულ აუდიტორის მოსაზრებას, ხოლო თუ მიიჩნევს, რომ ასეა, საჭიროა თუ არა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი განმარტება, რომელიც ხელს შეუშლის შესაძლო არასწორ ინტერპრეტაციას.

11. თუ 10(ბ) პუნქტის შემთხვევაში აუდიტორი დაასკვნის, რომ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი განმარტებით თავიდან ვერ იქნება აცილებული შესაძლო არასწორი ინტერპრეტაცია, აუდიტორი არ უნდა დაეთანხმოს ამგვარ გარიგებას, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ მოითხოვება. გარიგება, რომელიც შესრულებულია კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად, არ შეესაბამება წინამდებარე ასს-ს. შესაბამისად, კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაშიც მითითებული არ იქნება, რომ გარიგება შესრულდა მოცემული ასს-ის შესაბამისად.

აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდგომი მოვლენები და ჩასატარებელი სამუშაოს დრო

12. აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება დათარიღებული იყოს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული დასკვნის თარიღის რომელიმე მომდევნო რიცხვით. ასეთ შემთხვევაში, კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ ასახავს იმ მოვლენების შედეგებს, რომლებიც მოხდა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული დასკვნის თარიღის შემდგომ პერიოდში. (იხ. პუნქტი გ10)

13. აუდიტორისათვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ისეთი ფაქტები, რომლებიც არსებობდა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღისათვის, მაგრამ ადრე აუდიტორისათვის ცნობილი არ იყო. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა არ უნდა გასცეს დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე, სანამ არ განიხილავს აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ ზემოაღნიშნულ ფაქტებს ასს 560-ის[3] შესაბამისად.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილი ინფორმაცია

14. აუდიტორი უნდა გაეცნოს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილ ინფორმაციას და მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას, რათა გამოავლინოს ამ ინფორმაციასა და კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებას შორის არსებითი შეუსაბამობები, თუ ასეთი არსებობს.

15. თუ აუდიტორი გამოავლენს არსებით შეუსაბამობას, მან საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან ერთად და დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების, ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილი ინფორმაციისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შესწორება. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ აუცილებელია გარკვეული ინფორმაციის შესწორება და ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს მის შესწორებაზე, აუდიტორმა უნდა გაატაროს მოცემული გარემოებების შესაფერისი ზომები, მათ შორის განიხილოს, რა

3. ასს 560 - *„შემდგომი მოვლენები“.*

გავლენას იქონიებს ეს სიტუაცია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე. (იხ. პუნქტები გ11–გ16)

აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

აუდიტორის დასკვნის ელემენტები

16. კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს შემდეგ ელემენტებს: [4] (იხ. პუნქტი გ23)

ა) სათაურს, საიდანაც გამოჩნდება, რომ ეს არის დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა; (იხ. პუნქტი გ17)

ბ) ადრესატს; (იხ. პუნქტი გ18)

გ) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიკაციას, რომელზეც გაცემულია დასკვნა, მათ შორის, მითითებული უნდა იყოს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი თითოეული ანგარიშგების სახელწოდება; (იხ. პუნქტი გ19)

დ) აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიკაციას;

ე) მე-20 პუნქტის მოთხოვნების გათვალისწინებით, ნათლად გამოხატულ მოსაზრებას; (იხ. მე-9-11 პუნქტები)

ვ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ახსნა-განმარტებას, რომელიც მოითხოვება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით და კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობა ვერ შეცვლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობას;

ზ) საჭიროების შემთხვევაში, მე-12 პუნქტით მოთხოვნილ ინფორმაციას;

თ) აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის მითითებას, დასკვნის თარიღსა და, მე-19-20 პუნქტების შესაბამისად, განცხადებას იმის თაობაზე, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემულ დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრება არ იყო მოდიფიცირებული;

4. მე-19-20 პუნქტები, რომლებიც ეხება ისეთ შემთხვევებს, როდესაც აუდიტორის დასკვნა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოდიფიცირებული იყო, მოითხოვს დასკვნაში სხვა ელემენტების დამატებას, ამ პუნქტში ჩამოთვლილი ელემენტების გარდა.

ი) კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის[5] პასუხისმგებლობის აღწერას, სადაც განმარტებული იქნება, რომ ხელმძღვანელობა[6] პასუხისმგებელია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისად;

კ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორი პასუხისმგებელია, აუდიტორის მიერ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე, მოსაზრების გამოთქმაზე იმის შესახებ, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით შეესაბამება თუ არა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *[ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას (შემოკლებულ ვარიანტს)*];

ლ) აუდიტორის ხელმოწერას;

მ) აუდიტორის მისამართს;

ნ) აუდიტორის დასკვნის თარიღს. (იხ. პუნქტი გ20)

17. თუ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების ადრესატი არ არის იგივე, ვინც არის აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის ადრესატი, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, მიზანშეწონილია თუ არა სხვა ადრესატის მითითება. (იხ. პუნქტი გ18)

18. აუდიტორმა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა უნდა დაათარიღოს ისეთი რიცხვით, რომელიც არ იქნება შემდეგი თარიღების წინა თარიღი: (იხ. პუნქტი გ20)

ა) თარიღი, როდესაც აუდიტორმა შეკრიბა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებსაც ეყრდნობა მისი მოსაზრება, მათ შორის მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ მომზადებულია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება და უფლებამოსილმა პირმა (პირებმა) დაადასტურა (დაადასტურეს), რომ მათ აღებული აქვთ პასუხისმგებლობა ამ ანგარიშგებაზე; და

ბ) აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი.

---

5. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

6. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის მითითება (იხ. პუნქტი გ23)

19. თუ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავს:

    ა) პირობით მოსაზრებას ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;[7]

    ბ) მნიშვნელოვან გარემოებათა ან სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, ასს 706-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;[8]

    გ) ნაწილს, სადაც აღწერილია *„საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“*, ასს 570-ის (გადასინჯული)9 შესაბამისად;

    დ) აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერას, ასს 701-ის[10] შესაბამისად; ან

    ე) ნაწილს, სადაც აღწერილია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა, ასს 720-ის (გადასინჯული)[11] შესაბამისად;

    მაგრამ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, ან წარმოადგენს მის სამართლიან შეჯამებას გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისად, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დასკვნა, მე-16 პუნქტში განხილული ელემენტების გარდა, უნდა მოიცავდეს ასევე:

    (i) იმის აღნიშვნას, რომ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს ან სხვა გარემოებების აბზაცს, *„საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“* ნაწილს, ინფორმაციას აუდიტის ძირითადი საკითხების

7. ასს 705 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

8. ასს 706 (გადასინჯული) – *„მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

9. ასს 570 (გადასინჯული) - *„ფუნქციონირებადი საწარმო“* – 22-ე პუნქტი.

10. ასს 701 - *„აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

11. ასს 720 (გადასინჯული) - *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“*.

შესახებ, ან ნაწილს, სადაც აღწერილია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა; და (იხ. პუნქტი გ21)

(ii) აღწერას: (იხ. პუნქტი გ22)

ა. აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემულ დასკვნაში მოცემული პირობითი მოსაზრების საფუძვლისა და კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი გავლენის;

ბ. იმ საკითხების, რომლებიც მითითებულია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული დასკვნის მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში ან სხვა გარემოებების აბზაცში, ან *„საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“* ნაწილში და კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი გავლენის; ან

გ. სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობისა და მისი გავლენის, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილ ინფორმაციასა და მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე. (იხ. პუნქტი გ15)

20. როდესაც აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, ან აუდიტორის უარს მოსაზრების გამოთქმაზე, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დასკვნა, მე-16 პუნქტში განხილული ელემენტების გარდა, უნდა მოიცავდეს ასევე:

ა) იმის აღნიშვნას, რომ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, ან აუდიტორის უარს მოსაზრების გამოთქმაზე;

ბ) უარყოფითი მოსაზრების, ან მოსაზრების გამოთქმაზე აუდიტორის უარის საფუძვლის აღწერას; და

გ) იმის აღნიშვნას, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული უარყოფითი მოსაზრების ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარის გამო, მიუღებელია მოსაზრების გამოთქმა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პუნქტი გ23)

მოდიფიცირებული მოსაზრება კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

21. თუ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, არ შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, ან არ წარმოადგენს მის სამართლიან შეჯამებას გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისად და ხელმძღვანელობა არ ეთანხმება აუდიტორს აუცილებელი შესწორებების შეტანაზე, აუდიტორმა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ დასკვნაში უნდა გამოთქვას უარყოფითი მოსაზრება. (იხ. პუნქტი გ23)

დასკვნის გავრცელების ან გამოყენების შეზღუდვა, ან მკითხველების ინფორმირება ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლის შესახებ

22. როდესაც შეზღუდულია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული დასკვნის გავრცელება ან გამოყენება, ან აუდიტორის დასკვნა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე მკითხველებს ამცნობს, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად, აუდიტორმა ანალოგიური შეზღუდვა ან გაფრთხილება უნდა ჩართოს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაშიც.

შესადარისი ინფორმაცია

23. თუ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს შესადარის ინფორმაციას, მაგრამ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ამგვარი ინფორმაციის გამოტოვება მართებულია თუ არა მოცემულ კონკრეტულ გარიგებაში. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, რა გავლენას იქონიებს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე ამგვარი ინფორმაციის მიზანშეუწონელი გამოტოვება. (იხ. პუნქტი გ24)

24. თუ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს ისეთ შესადარის ინფორმაციას, რომლის შესახებაც დასკვნა სხვა აუდიტორს ჰქონდა გაცემული, კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულმა აუდიტორის დასკვნამ უნდა მოიცვას ასევე ის საკითხებიც, რომელთა გათვალისწინებასაც ითხოვს ასს 710 აუდიტორისგან აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში.[12] (იხ. პუნქტი გ25)

12. ასს 710 - „*შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება*“.

კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია

25. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ნათლად გამიჯნულია თუ არა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისგან. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ სუბიექტის მიერ წარდგენილი არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია ნათლად არ არის გამიჯნული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისგან, მან ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაციის წარდგენის ფორმის შეცვლა. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის ამაზე, აუდიტორმა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ დასკვნაში უნდა განმარტოს, რომ ამ ინფორმაციას არ ეხება მოცემული დასკვნა. (იხ. პუნქტი გ26)

აუდიტორის სახელის დაკავშირება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან

26. თუ აუდიტორისათვის ცნობილი გახდება, რომ სუბიექტი გეგმავს, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში განაცხადოს, რომ აუდიტორის დასკვნა ეხება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებას, მაგრამ არ აპირებს ამ დოკუმენტში აუდიტორის დასკვნის შეტანას, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს აუდიტორის დასკვნის შეტანა ამ დოკუმენტში. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის ამაზე, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს და მიმართოს სხვა სათანადო ზომებს, რათა ხელი შეუშალოს ხელმძღვანელობას, მიზანშეუწონლად არ დააკავშიროს აუდიტორის სახელი ამ დოკუმენტში მოცემულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან. (იხ. პუნქტი გ27)

27. აუდიტორს შეიძლება ევალებოდეს დასკვნის გაცემა სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგრამ იმავდროულად დაქირავებული არ იყო დასკვნის შესადგენად კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ასეთ შემთხვევაში, თუ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება, რომ სუბიექტი განცხადების გაკეთებას აპირებს ისეთ დოკუმენტში, სადაც მითითებულია აუდიტორი და ის ფაქტი, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ამ აუდიტორის მიერ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ:

    ა) აუდიტორი მითითებულია აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში; და

    ბ) ეს განცხადება ისეთ შთაბეჭდილებას არ სტოვებს, რომ აუდიტორმა დასკვნა გასცა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

თუ (ა) და (ბ) პუნქტები დაკმაყოფილებული არ არის, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს განცხადების იმგვარად შეცვლა, რომ ამ პუნქტების მოთხოვნები შესრულდეს, ან აუდიტორი არ მიუთითოს აღნიშნულ დოკუმენტში. მეორე მხრივ, სუბიექტმა შეიძლება აუდიტორი დაიქირავოს დასკვნის შესადგენად კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ზემოაღნიშნულ დოკუმენტში შეიტანოს შესაბამისი აუდიტორის დასკვნაც. თუ ხელმძღვანელობა არ შეცვლის თავის განცხადებას, მაინც მიუთითებს აუდიტორს, ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში არ შეიტანს აუდიტორის დასკვნას კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა ურჩიოს, რომ ის არ ეთანხმება აუდიტორის მითითებას და მიმართოს სხვა სათანადო ზომებს, რათა ხელი შეუშალოს ხელმძღვანელობას, მიზანშეუწონლად არ გამოიყენოს აუდიტორის სახელი. (იხ. პუნქტი გ27)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარიგებაზე დათანხმება (იხ. მე-5-6 პუნქტები)

გ1. იმ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომლის საფუძველზეც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, აუდიტორს აძლევს აუცილებელ ცოდნას იმისათვის, რომ შეასრულოს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით წინამდებარე ასს-ით განსაზღვრული ვალდებულებები. ამ ასს-ის გამოყენება ვერ უზრუნველყოფს აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით, რომელთაც უნდა დაეყრდნოს მისი მოსაზრება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე, თუ აუდიტორს ამავე დროს ჩატარებული არა აქვს იმ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომლის საფუძველზეც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.

გ2. ხელმძღვანელობის თანხმობა მე-6 პუნქტში აღწერილ საკითხებზე შეიძლება დადასტურდეს გარიგების პირობებზე მისგან წერილობითი თანხმობის მიღებით.

კრიტერიუმები (იხ. პუნქტი 6(ა))

გ3. კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ხელმძღვანელობისაგან მოითხოვს იმის დადგენას, რომ ინფორმაცია, რომელიც უნდა აისახოს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას ან წარმოადგენს მის სამართლიან შეჯამებას. ვინაიდან

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, თავისი შეკუმშული ხასიათის გამო, აგრეგირებულ ინფორმაციასა და შეზღუდულ განმარტებით შენიშვნებს მოიცავს, დიდია რისკი იმისა, რომ მასში ასახული არ იქნება ყველანაირი ინფორმაცია, რაც აუცილებელია იმისათვის, რომ ამგვარმა ფინანსურმა ანგარიშგებამ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებლები. ეს რისკი იზრდება, როდესაც არ არსებობს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად საჭირო დადგენილი კრიტერიუმები.

გ4. აუდიტორის მსჯელობაზე, მიზანშეწონილია თუ არა გამოყენებული კრიტერიუმები, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:

- სუბიექტის სპეციფიკა;
- კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულება;
- კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებები; და
- გამოყენებული კრიტერიუმების შედეგად მიიღება თუ არა ისეთი კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შეცდომაში არ შეიყვანს მომხმარებელს.

გ5. კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად კრიტერიუმები შეიძლება დადგენილი ჰქონდეს სტანდარტების დამდგენ უფლებამოსილ ან აღიარებულ ორგანიზაციას, ან შეიძლება კანონმდებლობით იყოს დადგენილი. ფინანსური ანგარიშგების ანალოგიურად, როგორც ასს 210-შია[13] ახსნილი, ბევრ ასეთ შემთხვევაში აუდიტორს შეუძლია იგულისხმოს, რომ აღნიშნული კრიტერიუმები მიზანშეწონილია.

გ6. როდესაც არ არსებობს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი კრიტერიუმები, ამგვარი კრიტერიუმები შეიძლება ხელმძღვანელობამ განსაზღვროს, მაგალითად ამა თუ იმ კონკრეტული დარგის პრაქტიკის გათვალისწინებით. მოცემული კონკრეტული გარემოებებისთვის მიზანშეწონილი კრიტერიუმების მიხედვით მომზადებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში:

ა) ადეკვატურად იქნება ახსნილი მისი კრებსითი ბუნება და მითითებული იქნება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება;

ბ) ნათლად იქნება მითითებული, ვისგან ან როდის შეიძლება გახდეს ხელმისაწვდომი აუდიტირებული ფინანსური ანგა-

13. ასს 210 - „*აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება*“, პუნქტები გ3 და გ8-გ9.

რიშგება, ან ის ფაქტი, რომ ამა თუ იმ კანონის, ან სხვა ნორმატიული აქტის თანახმად აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა იყოს ხელმისაწვდომი კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლებისათვის და ეს კანონი/ნორმატიული აქტი ადგენს კრიტერიუმებს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად;

გ) ადეკვატურად იქნება განმარტებული გამოყენებული კრიტერიუმები;

დ) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისობაში იქნება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ან შესაძლებელი იქნება მისი მიღება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის ინფორმაციაზე გამოთვლების ჩატარებით; და

ე) მასში ასახული იქნება აუცილებელი ინფორმაცია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულების გათვალისწინებით და სათანადოდ იქნება აგრეგირებული ეს ინფორმაცია ისე, რომ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი.

გ7. კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების კრებსითი ბუნების ადეკვატური ახსნა და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მითითება, როგორც აღნიშნულია გ6(ა) პუნქტში, შესაძლებელია, მაგალითად, შემდეგნაირად: *„კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე“.*

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების ხელმისაწვდომობის შეფასება
(იხ. პუნქტი 8(ზ))

გ8. აუდიტორის შეფასებაზე, ხელმისაწვდომია თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლებისთვის, არასათანადო სირთულეების გარეშე, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:

- სათანადოდ არის თუ არა განმარტებული კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში, ვისგან ან როდის შეიძლება გახდეს ხელმისაწვდომი აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება;
- გამოქვეყნებულია თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება; ან
- აქვს თუ არა დადგენილი ხელმძღვანელობას პროცედურები, რომელთა მეშვეობითაც კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების

გამიზნულ მომხმარებლებს ადვილად შეუძლიათ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მოპოვება.

მოსაზრების ფორმა (იხ. პუნქტი 9)

გ9. აუდიტორის მიერ მე-8 პუნქტში მითითებული პროცედურების ჩატარებით მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასების შედეგად გამოტანილი დასკვნა იმის შესახებ, რომ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ დასკვნაში მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა, აუდიტორს საშუალებას მისცემს, თავისი მოსაზრების გამოსახატავად გამოიყენოს მე-9 პუნქტში მითითებული ფრაზებიდან რომელიმე. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, ამ ორი ფრაზიდან რომელი უნდა გამოიყენოს თავისი მოსაზრების გამოსახატავად, შეიძლება გავლენას ახდენდეს კონკრეტულ იურისდიქციაში საყოველთაოდ მიღებული პრაქტიკა.

აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდგომი მოვლენები და ჩასატარებელი სამუშაოს დრო (იხ. პუნქტი 12)

გ10. მე-8 პუნქტში აღწერილი პროცედურები ხშირად ტარდება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიმდინარეობისას, ან მაშინვე მისი დამთავრების შემდეგ. როდესაც აუდიტორი კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნას წერს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დამთავრების შემდეგ, მას არ მოეთხოვება დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ან დასკვნაში იმ მოვლენების გავლენის გათვალისწინება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომლებიც მოხდა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, რადგან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მომზადდა და არ წარმოადგენს მის განახლებას.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილი ინფორმაცია (იხ. მე-14-15 პუნქტები)

გ11. ასს 720 (გადასინჯული) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებულ აუდიტორის პასუხისმგებლობას. ასს 720-ის კონტექსტში, სხვა ინფორმაცია არის ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაცია (გარდა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა), რომელიც ასახულია სუბიექტის წლიურ ანგარიშში. წლიური ანგარიში შეიცავს, ან წლიურ ანგარიშს ახლავს ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა.

გ12. ამის საპირისპიროდ, მე-14-15 პუნქტები ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომელიც წარმოდგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შემცველ დოკუმენტში. აღნიშნული ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს:

- ზოგიერთ ან ყველა იმავე საკითხს, რომლებიც შეტანილია წლიურ ანგარიშში მოცემულ სხვა ინფორმაციაში (მაგალითად, როდესაც კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა შესულია შემაჯამებელ წლიურ ანგარიშში); ან
- საკითხებს, რომლებიც წარმოდგენილი არ არის წლიურ ანგარიშში მოცემულ სხვა ინფორმაციაში.

გ13. კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილი ინფორმაციის გაცნობისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს, რომ ამგვარი ინფორმაცია შეცდომაში შეიყვანს მომხმარებლებს და შეიძლება აუცილებელი გახდეს სათანადო ზომების მიღება. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები[14] პროფესიონალ ბუღალტერს ავალდებულებს, რომ მისი სახელი შეგნებულად არ იყოს დაკავშირებული ინფორმაციასთან, თუ დარწმუნებულია, რომ ეს ინფორმაცია შეიცავს არსებითად მცდარ ან შეცდომაში შემყვან განცხადებას; შეიცავს უსაფუძვლო განცხადებებს ან დაუდევრად მომზადებულ ინფორმაციას; გამოტოვებულია ან ბუნდოვნად არის წარმოდგენილი ისეთი საჭირო ინფორმაცია, რომლის გამოტოვება ან არასწორად გაგება მკითხველს შეცდომაში შეიყვანს.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილი ინფორმაცია, რომელიც მოიცავს ზოგიერთ ან ყველა იმავე საკითხს, რომლებიც შეტანილია წლიურ ანგარიშში მოცემულ სხვა ინფორმაციაში

გ14. თუ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილია ისეთი ინფორმაცია, რომელიც მოიცავს ზოგიერთ ან ყველა იმავე საკითხს, რომლებიც შეტანილია წლიურ ანგარიშში მოცემულ სხვა ინფორმაციაში, წინამდებარე ასს-ის მე-14-15 პუნქტების მოთხოვნების შესასრულებლად შეიძლება გამოდგეს სხვა

---

14. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსი (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები)* (ბესსს-ის კოდექსი), პუნქტი მ111.2.

ინფორმაციასთან მიმართებით ასს 720-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული სამუშაო.

გ15. თუ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში მითითებულია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი უზუსტობა და აღნიშნული შეუსწორებელი უზუსტობა დაკავშირებულია ისეთ საკითხთან, რომელიც შეტანილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილ ინფორმაციაში, შეიძლება არსებითი შეუსაბამობა არსებობდეს კრებსით ფინანსურ ინფორმაციასა და ზემოაღნიშნულ ინფორმაციას შორის, ან შეიძლება ეს ინფორმაცია შეცდომაში შემყვანი იყოს.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილი ინფორმაცია, რომელიც მოიცავს ისეთ საკითხებს, რომლებიც შეტანილი არ არის წლიურ ანგარიშში მოცემულ სხვა ინფორმაციაში

გ16. ასს 720 (გადასინჯული), აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტული გარემოებების შესაფერისად ადაპტირებული სახით, შეიძლება გამოადგეს აუდიტორს იმის დასადგენად, რა ზომები უნდა გაატაროს იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს აუცილებელი შესწორებების შეტანაზე ზემოაღნიშნულ ინფორმაციაში, მათ შორის კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე ამ სიტუაციის გავლენის გაანალიზებაში.

აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

აუდიტორის დასკვნის ელემენტები

სათაური (იხ. პუნქტი 16(ა))

გ17. სათაური, სადაც მითითებულია, რომ დასკვნა არის დამოუკიდებელი აუდიტორის, მაგალითად „დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა“ იმას ამტკიცებს, რომ აუდიტორმა დააკმაყოფილა დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ყველა შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნა. ამგვარი სათაურით დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა განირჩევა სხვების მიერ შედგენილი ანგარიშებისგან (დასკვნებისგან).

ადრესატი (იხ. პუნქტები 16(ბ) და მე-17)

გ18. აუდიტორის შეფასებაზე, მართებულად არის თუ არა განსაზღვრული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების ადრესატი, გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა გარიგების პირობები, სუ-

ბიექტის სპეციფიკა და კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულება.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიკაცია (იხ. პუნქტი 16(გ))

გ19. თუ აუდიტორისათვის ცნობილია, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება შეტანილი იქნება დოკუმენტში, რომელიც კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გარდა სხვა ინფორმაციასაც შეიცავს, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს იმ გვერდების მითითების საკითხი, რომელზეც კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არის წარმოდგენილი, თუ დოკუმენტის წარდგენის ფორმა ამის საშუალებას იძლევა. ეს მკითხველს დაეხმარება კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების დადგენაში, რომელსაც ეხება აუდიტორის დასკვნა.

აუდიტორის დასკვნის თარიღი (იხ. პუნქტები 16(ნ), მე-18)

გ20. ვინ იქნება ის პირი, ან პირები, რომლებსაც უფლება აქვთ, დაადასტურონ, რომ მომზადებულია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება და მათ აღებული აქვთ პასუხისმგებლობა ამ ანგარიშგებაზე, დამოკიდებულია კონკრეტული გარიგების პირობებზე, სუბიექტის სპეციფიკასა და კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულებაზე.

აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის მითითება (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ21. წინამდებარე ასს-ის 19(i) პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში განაცხადოს, თუ აუდიტრებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნა მოიცავს ინფორმაციას აუდიტის ერთი ან მეტი ძირითადი საკითხის შესახებ, ასს 701-ის შესაბამისად.[15] თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება ზემოაღნიშნული თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში.

გ22. მე-19 პუნქტით მოთხოვნილი განცხადებ(ებ)ისა და აღწერილობ(ებ)ის ჩართვა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში, გამიზნულია მხოლოდ ამ საკითხებზე მკითხველის ყურადღების გასამახვილებლად და არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობის შემცვლელი. ზემოაღნიშნული საკითხების ჩართვის სავალდებულო მოთხოვნა მიზნად ისახავს ამ საკითხ(ებ)ის არსის

15. ასს 701, მე-13 პუნქტი.

ინფორმირებას და აუცილებელი არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემულ დასკვნაში მოცემული შესაბამისი ტექსტის მთლიანად გამეორება.

საილუსტრაციო ნიმუშები (იხ. პუნქტები მე-16 და მე-19-21)

გ23. წინამდებარე ასს-ის დანართში განხილულია კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები, კერძოდ:

ა) დასკვნები, რომლებიც შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებებს;

ბ) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, რომელზეც აუდიტორს გაცემული აქვს მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცველი დასკვნები;

გ) დასკვნა, რომელიც შეიცავს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას;

დ) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, რომლის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში აღწერილია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა, ასს 720-ის (გადასინჯული) შესაბამისად; და

ე) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, რომლის შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავს *„საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“* ნაწილს და ინფორმაციას აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ.

შესადარისი ინფორმაცია (იხ. პუნქტები 23-24-ე)

გ24. თუ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს შესადარის ინფორმაციას, იგულისხმება, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებაც უნდა შეიცავდეს შესადარის ინფორმაციას. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული შესადარისი ინფორმაცია შეიძლება იყოს შესაბამისი მონაცემები ან შესადარისი ფინანსური ინფორმაცია. ასს 710-ში აღწერილია, რა გავლენას ახდენს ეს ამგვარ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე, მათ შორის, სხვა აუდიტორების მითითების საჭიროება, რომლებმაც ჩაატარეს წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი.

გ25. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, მართებულია თუ არა შესადარისი ინფორმაციის გამოტოვება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგე-

ბაში, გავლენას ახდენს შემდეგი გარემოებები: კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი და მიზანი, გამოყენებული კრიტერიუმები და კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებები.

კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია (იხ. 25-ე პუნქტი)

გ26. ასს 700-ში (გადასინჯული)[16] მოცემულია მოთხოვნები და სახელმძღვანელო მითითებები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს, კონკრეტული გარემოებების შესაბამისად ადაპტირებული სახით, აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილ არააუდიტირებულ დამატებით ინფორმაციასთან მიმართებით, რაც აუდიტორს დაეხმარება 25-ე პუნქტის მოთხოვნის შესრულებაში.

აუდიტორის სახელის დაკავშირება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან (იხ. პუნქტები 26-27-ე)

გ27. როდესაც ხელმძღვანელობა არ ასრულებს აუდიტორის მოთხოვნას, მას შეუძლია მიმართოს სხვა ზომებს. ეს შეიძლება იყოს გამიზნული მომხმარებლების ან სხვა ცნობილი მესამე მხარეების ინფორმირება იმის შესახებ, რომ აუდიტორის სახელი არასათანადოდ არის გამოყენებული. აუდიტორის მიერ მიღებული ზომები დამოკიდებული იქნება აუდიტორის იურიდიულ უფლებებსა და მოვალეობებზე. შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება საჭიროდ მიიჩნიოს იურისტის დახმარება.

16. ასს 700 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“*, იხ. 53-54-ე პუნქტები.

დანართი

(იხ. პუნქტი გ23)

კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა გაცემულია დადგენილი კრიტერიუმების შესაბამისად მომზადებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას. კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი არის იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდგომი პერიოდის, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავს *„საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“* ნაწილს და ინფორმაციას აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ.

- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა გაცემულია ხელმძღვანელობის მიერ შემუშავებული კრიტერიუმების შესაბამისად მომზადებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ეს საკითხი ადეკვატურად არის განმარტებული კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში. აუდიტორმა დაადგინა, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას. კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა მოიცავს ნაწილს, სადაც აღწერილია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა. სხვა ინფორმაცია, რომელთანაც დაკავშირებულია ეს შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა, შეტანილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შემცველ დოკუმენტში.

- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა გაცემულია ხელმძღვანელობის მიერ შემუშავებული კრიტერიუმების შესაბამისად მომზადებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ეს საკითხი ადეკვატურად არის განმარტებული კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში. აუდიტორმა დაადგინა, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს პირობით მოსაზრებას. კრებ-

სით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც თარიღი იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.

- მე-4 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა გაცემულია ხელმძღვანელობის მიერ შემუშავებული კრიტერიუმების შესაბამისად მომზადებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ეს საკითხი ადეკვატურად არის განმარტებული კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში. აუდიტორმა დაადგინა, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს უარყოფით მოსაზრებას. კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც თარიღი იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.

- მე-5 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა გაცემულია დადგენილი კრიტერიუმების შესაბამისად მომზადებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას. აუდიტორი დაასკვნის, რომ შეუძლებელია არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე. კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც თარიღი იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.

1-ლი ნიმუში:

გარემოებები:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას;
- არსებობს დადგენილი კრიტერიუმები კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად;
- კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი არის იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდგომი პერიოდის, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება;
- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავს *„საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“* ნაწილს;
- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავს ინფორმაციას აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ.[17]

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

[შესაბამისი ადრესატი]

მოსაზრება

მოცემული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კრებსითი ბალანსისაგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კრებსითი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, კრებსითი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კრებსითი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნებისგან, მომზადებულია

17. როგორც ახსნილია ასს 701-ის მე-15 პუნქტში, საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, თავისი არსით, აუდიტის ძირითადი საკითხია, მაგრამ მის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება მოითხოვება აუდიტორის დასკვნის ცალკე ნაწილში, ასს 570-ის (გადასინჯული) 22-ე პუნქტის შესაბამისად.

ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

ჩვენი აზრით, თანდართული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან წარმოადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას)*, [აღწერეთ დადგენილი კრიტერიუმები] შესაბამისად.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ახსნა-განმარტებას, რომელიც მოითხოვება [მიუთითეთ ABC კომპანიის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები]. ამგვარად, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობა არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობის შემცვლელი. მოცემული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ ასახავს იმ მოვლენების შედეგებს, რომლებიც მოხდა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემული დასკვნის თარიღის შემდგომ პერიოდში.

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული ჩვენი დასკვნა

ზემოაღნიშნულ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემულ დასკვნაში, რომელიც დათარიღებულია 20X2 წლის 15 თებერვლით, გამოვთქვით არამოდიცირებული აუდიტორული მოსაზრება. ეს დასკვნა ასევე მოიცავს

- *„საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“* ნაწილს, სადაც ყურადღება გამახვილებულია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მე-6 შენიშვნაზე. აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მე-6 შენიშვნაში ნაჩვენებია, რომ 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებულ საანგარიშგებო წელს ABC კომპანიის მიერ მიღებულმა წმინდა ზარალმა შეადგინა ZZZ და ამ თარიღისათვის კომპანიის მოკლევადიანმა ვალდებულებებმა მთლიან აქტივებს YYY-ით გადააჭარბა. როგორც მე-6 შენიშვნაშია აღნიშნული, ეს მოვლენები და პირობები, სხვა საკითხებთან ერთად, მიუთითებს არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს ABC კომპანიის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა გააგრძელოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ეს საკითხები განხილულია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მე-5 შენიშვნაში.

- აუდიტის სხვა[18] ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას. [აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში.][19]

ხელმძღვანელობის[20] პასუხისმგებლობა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე [აღწერეთ დადგენილი კრიტერიუმები] შესაბამისად.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენ გვევალება, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს) 810-ის (გადასინჯული) - *„გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“* - შესაბამისად ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე, მოსაზრება გამოვთქვათ იმის თაობაზე, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება თუ არა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას)*.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის მისამართი]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

18. იმ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, წინადადებაში „აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას“ აუცილებელი არ იქნება სიტყვის „სხვა“ გამოყენება.

19. აუდიტორს შეუძლია დაამატოს ახსნა აუდიტის ძირითად საკითხებს, რასაც სასარგებლოდ მიიჩნევს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დაკვნის მომხმარებლებისთვის.

20. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-2 ნიმუში:

გარემოებები:

- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას;
- კრიტერიუმები შემუშავებულია ხელმძღვანელობის მიერ და ეს საკითხი ადეკვატურად არის განმარტებული X შენიშვნაში. აუდიტორმა დაადგინა, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია;
- კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება;
- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა მოიცავს ნაწილს, სადაც აღწერილია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა. სხვა ინფორმაცია, რომელთანაც დაკავშირებულია ეს შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა, შეტანილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შემცველ დოკუმენტში.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

[შესაბამისი ადრესატი]

მოსაზრება

მოცემული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კრებსითი ბალანსისგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კრებსითი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, კრებსითი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კრებსითი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნებისგან, მომზადებულია ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

ჩვენი აზრით, თანდართული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს*

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას), X შენიშვნაში აღწერილი საფუძვლის შესაბამისად.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ახსნა-განმარტებას, რომელიც მოითხოვება [მიუთითეთ ABC კომპანიის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები]. ამგვარად, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობა არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობის შემცვლელი.

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული ჩვენი დასკვნა

ზემოაღნიშნულ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემულ დასკვნაში, რომელიც დათარიღებულია 20X2 წლის 15 თებერვლით, გამოვთქვით არამოდიცირებული აუდიტორული მოსაზრება. [აღნიშნული აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ჩართულია 20X1 წლის წლიურ ანგარიშში. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა მოიცავს ნაწილს, სადაც აღწერილია „სხვა ინფორმაციაში“ არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა, რომელიც შეტანილია 20X1 წლის წლიური ანგარიშის „ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული განხილვა და ანალიზი“ განყოფილებაში. „ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული განხილვა და ანალიზი“ განყოფილება და სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა ასევე შეტანილია 20X1 წლის მოკლე წლიურ ანგარიშშიც. *[აღწერეთ სხვა ინფორმაციაში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობა*].

ხელმძღვანელობის[21] პასუხისმგებლობა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე X შენიშვნაში აღწერილი საფუძვლის შესაბამისად.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენ გვევალება, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს) 810-ის (გადასინჯული) - „*გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*“ - შესაბამისად ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე, მოსაზრება გამოვთქვათ იმის თაობაზე, კრებსითი

21. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება თუ არა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას)*.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის მისამართი]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

მე-3 ნიმუში:

გარემოებები:

- **აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს პირობით მოსაზრებას;**
- **კრიტერიუმები შემუშავებულია ხელმძღვანელობის მიერ და ეს საკითხი ადეკვატურად არის განმარტებული X შენიშვნაში. აუდიტორმა დაადგინა, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია;**
- **კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

[შესაბამისი ადრესატი]

მოსაზრება

მოცემული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კრებსითი ბალანსისაგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კრებსითი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, კრებსითი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კრებსითი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნებისგან, მომზადებულია ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე. ზემოაღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემულ დასკვნაში, რომელიც დათარიღებულია 20X2 წლის 15 თებერვლით, გამოვთქვით პირობითი აუდიტორული მოსაზრება.[22]

22. აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმულ პირობით მოსაზრებაზე მინიშნება კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული დასკვნის მოსაზრების აბზაცში, მომხმარებლებს ეხმარება იმის გაგებაში, რომ, მართალია, აუდიტორმა არამოდიფიცირებული მოსაზრება გამოთქვა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგრამ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება ასახავს იმ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც შეიცავს არსებით უზუსტობას.

ჩვენი აზრით, თანდართული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას)*, X შენიშვნაში აღწერილი საფუძვლის შესაბამისად. თუმცა, ეს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებაც შეიცავს იმავე არსებით უზუსტობას, რომელსაც შეიცავდა ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ახსნა-განმარტებას, რომელიც მოითხოვება [მიუთითეთ ABC კომპანიის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები]. ამგვარად, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობა არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობის შემცვლელი.

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული ჩვენი დასკვნა

ზემოაღნიშნულ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემულ დასკვნაში, რომელიც დათარიღებულია 20X2 წლის 15 თებერვლით, გამოვთქვით პირობითი აუდიტორული მოსაზრება. ჩვენი პირობითი მოსაზრება განაპირობა იმ ფაქტმა, რომ [ხელმძღვანელობამ მარაგი არ წარმოადგინა თვითღირებულებასა და ნეტო გასაყიდ ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, არამედ წარმოადგინა თვითღირებულებით, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებს არ შეესაბამება]. კომპანიის ბუღალტრული ჩანაწერებიდან ჩანს, რომ თუ ხელმძღვანელობა მარაგს წარმოადგენდა თვითღირებულებასა და ნეტო გასაყიდ ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, XXX თანხა ჩამოიწერებოდა მარაგის ნეტო გასაყიდ ღირებულებამდე. შესაბამისად, გაყიდული საქონლის თვითღირებულება გაიზრდებოდა XXX-ით, ხოლო მოგების გადასახადი, წმინდა შემოსავალი და აქციონერთა საკუთარი კაპიტალი შემცირდებოდა XXX-ით, XXX-ით და XXX-ით, შესაბამისად.

ხელმძღვანელობის[23] პასუხისმგებლობა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე X შენიშვნაში აღწერილი საფუძვლის შესაბამისად.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენ გვევალება, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს) 810-ის (გადასინჯული) - *„გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“* - შესაბამისად ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე, მოსაზრება გამოვთქვათ იმის თაობაზე, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება თუ არა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას)*.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის მისამართი]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

23. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-4 ნიმუში:

გარემოებები:

- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს უარყოფით მოსაზრებას;
- კრიტერიუმები შემუშავებულია ხელმძღვანელობის მიერ და ეს საკითხი ადეკვატურად არის განმარტებული X შენიშვნაში. აუდიტორმა დაადგინა, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია;
- კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

[შესაბამისი ადრესატი]

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

მოცემული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კრებსითი ბალანსისაგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კრებსითი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, კრებსითი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კრებსითი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნებისგან, მომზადებულია ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

იმის გამო, რომ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა მოიცავდა უარყოფით მოსაზრებას, რის შესახებაც მითითებულია ჩვენი დასკვნის *„აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული ჩვენი დასკვნა“* ნაწილში, მიუღებელია მოსაზრების გამოთქმა თანდართული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ახსნა-განმარტებას, რომელიც მოითხოვება [მიუთითეთ ABC კომპანიის აუდიტირე-

ბული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები]. ამგვარად, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობა არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობის შემცვლელი.

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული ჩვენი დასკვნა

ზემოაღნიშნულ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემულ დასკვნაში, რომელიც დათარიღებულია 20X2 წლის 15 თებერვლით, გამოვთქვით უარყოფითი აუდიტორული მოსაზრება. ჩვენი უარყოფითი მოსაზრება განაპირობა [აღწერეთ უარყოფითი აუდიტორული მოსაზრების საფუძველი].

ხელმძღვანელობის[24] პასუხისმგებლობა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე X შენიშვნაში აღწერილი საფუძვლის შესაბამისად.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენ გვევალება, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს) 810-ის (გადასინჯული) - *„გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“* - შესაბამისად ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე, მოსაზრება გამოვთქვათ იმის თაობაზე, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება თუ არა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას)*.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის მისამართი]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

24. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-5 ნიმუში:

გარემოებები:

- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას;
- არსებობს დადგენილი კრიტერიუმები კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად;
- აუდიტორი დაასკვნის, რომ შეუძლებელია არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

[შესაბამისი ადრესატი]

უარყოფითი მოსაზრება

მოცემული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კრებსითი ბალანსისაგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კრებსითი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, კრებსითი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კრებსითი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნებისგან, მომზადებულია ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

ჩვენი აზრით, *„უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“* აბზაცში განხილული საკითხის მნიშვნელობის გამო, თანდართული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ შეესაბამება ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ წარმოადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას)* [აღწერეთ დადგენილი კრიტერიუმები] შესაბამისად.

უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი

[აღწერეთ საკითხი, რამაც განაპირობა ის ფაქტი, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, არ შეესაბამება

აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ წარმოადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას)*, გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისად.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ახსნა-განმარტებას, რომელიც მოითხოვება [მიუთითეთ ABC კომპანიის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები]. ამგვარად, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობა არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობის შემცვლელი.

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული ჩვენი დასკვნა

ზემოაღნიშნულ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემულ დასკვნაში, რომელიც დათარიღებულია 20X2 წლის 15 თებერვლით, გამოვთქვით არამოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრება.

ხელმძღვანელობის[25] პასუხისმგებლობა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე [მიუთითეთ დადგენილი კრიტერიუმები] შესაბამისად.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენ გვევალება, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს) 810-ის (გადასინჯული) - *„გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“* - შესაბამისად ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე, მოსაზრება გამოვთქვათ იმის თაობაზე, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება თუ არა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას)*.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის მისამართი]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

25. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნა 1000

ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის თავისებურებები

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი 1-10

I **განყოფილება - ზოგადი ინფორმაცია ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ** 11-69

ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების მიზანი და მასთან დაკავშირებული რისკები 14-19

ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები 20-23

სისრულე, სისწორე და არსებობა 24-33

სავაჭრო ოპერაციების დადასტურება და საანგარიშსწორებო პალატები 25-26

შეჯერების ჩატარება ბანკებთან და დეპოზიტარებთან 27-30

სისრულესთან, სისწორესთან და არსებობასთან დაკავშირებული სხვა კონტროლის საშუალებები 31-33

ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება 34-64

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები 34-37

.....

ემპირიული და არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები 38-39

არააქტიური ბაზრების გავლენა 40-42

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული შეფასების პროცესი..... 43-63

მოდელები 47-49

მარტივი ფინანსური ინსტრუმენტის მაგალითი 50-51

ფასების შესახებ ინფორმაციის გარე წყაროები 52-62

შემფასებელი ექსპერტების გამოყენება 63

ფინანსურ ვალდებულებებთან დაკავშირებული საკითხები 64

ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა და განმარტება 65-69

განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის კატეგორიები 67-69

II განყოფილება - ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის თავისებურებები 70-145

პროფესიული სკეპტიციზმი 71-72

დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხები 73-84

ნათელი წარმოდგენის შექმნა ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესახებ 74

ფინანსური ინსტრუმენტების შესწავლა 75-77

სპეციალური ცოდნისა და უნარების მქონე სპეციალისტების ჩართვა აუდიტში 78-80

შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა 81

შიდა აუდიტის განყოფილების ხასიათის, როლისა და საქმიანობის შესწავლა 82-83

ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებისთვის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მეთოდიკის შესწავლა 84

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება და აუდიტორის საპასუხო პროცედურები ამ რისკებზე რეაგირებისთვის 85-105

ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული საერთო საკითხები 85

თაღლითობის რისკფაქტორები 86-88

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება 89-90

ფაქტორები, რომელთა გათვალისწინება აუცილებელია იმის დასადგენად, მიზანშეწონილია თუ არა შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება და რა მოცულობით 91-95

ძირითადი პროცედურები 96-97

ორმაგი მიზნის ტესტები 98

აუდიტის პროცედურების ჩატარების ვადები 99-102

პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია სისრულის, სისწორის, არსებობის, წარმოშობის, უფლებებისა და ვალდებულებების მტკიცებების შემოწმებასთან 103-105

ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება 106-137

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები 106-108

შეფასებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება 109-113

მნიშვნელოვანი რისკები 110-113

აუდიტის ჩატარების მიდგომის დამუშავება 114-115

აუდიტის თავისებურებები იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობა იყენებს ფასების გარე წყაროებს 116-120

აუდიტის თავისებურებები იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობას სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული აქვს მოდელი 121-132

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების დასაბუთებულობის შეფასება 129-132

აუდიტის თავისებურებები იმ შემთხვევაში, როდესაც სუბიექტი იყენებს ხელმძღვანელობის ექსპერტს 133-135

წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა 136-137

ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენა და ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ 138-141

ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენასა და ახსნა-განმარტებასთან დაკავშირებული აუდიტის პროცედურები 140-141

ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის სხვა მნიშვნელოვანი თავისებურებები 142-145

ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია 142

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 143-145

მარეგულირებელი და სხვა ორგანოების ინფორმირება 145

დანართი: ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების მაგალითები

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნა (ასპშ) 1000 - `*ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის თავისებურებები*~ - უნდა განიხილებოდეს `*ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების დოკუმენტების ცნობარის*~ - წინასიტყვაობასთან ერთად. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები აუდიტორებს არანაირ დამატებით ვალდებულებებს არ აკისრებს იმ ვალდებულებების გარდა, რომლებსაც მოიცავს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები) და არც ცვლის აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმის შესახებ, რომ აუდიტორებმა უნდა დაიცვან ყველა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი, რომელიც ვრცელდება კონკრეტულ აუდიტზე. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები პრაქტიკულ დახმარებას უწევს აუდიტორებს. ისინი იმისთვისაა გამიზნული, რომ გაავრცელონ ეროვნული სტანდარტების დამუშავებაზე პასუხისმგებელმა ორგანიზაციებმა, ან გამოიყენონ ეროვნულ დონეზე შესაბამისი მასალის მომზადებისას. გარდა ამისა, ასპშ-ებში მოცემულია ისეთი მასალა, რომლის გამოყენება შეუძლიათ აუდიტორულ ფირმებს საკუთარი პერსონალის პრაქტიკული მომზადების პროგრამებისა და შიდა საფირმო სახელმძღვანელოს დასამუშავებლად.

შესავალი

1. ფინანსურ ინსტრუმენტებს შეიძლება იყენებდნენ ნებისმიერი სიდიდის საფინანსო და არასაფინანსო სუბიექტები სრულიად განსხვავებული მიზნებისთვის. ზოგიერთ სუბიექტს მნიშვნელოვანი რაოდენობის ფინანსური ინსტრუმენტები და ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული დიდი მოცულობის ოპერაციები აქვს, ხოლო სხვა სუბიექტები შეიძლება მხოლოდ უმნიშვნელო რაოდენობის ოპერაციებს ასრულებდნენ ფინანსური ინსტრუმენტებით. ზოგიერთ სუბიექტს შეუძლია ფინანსური ინსტრუმენტების პოზიციების გახსნა და სარგებლის მიღება რისკების საკუთარ თავზე აღებით. სხვა სუბიექტები შესაძლოა ფინანსურ ინსტრუმენტებს გარკვეული რისკების შემცირების მიზნით იყენებდნენ, ამ რისკების ჰეჯირების ან მათი მართვის მეშვეობით. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნა (ასპშ) გამოიყენება ყველა ზემოხსენებულ სიტუაციაში.

2. ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტში განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს ქვემოთ ჩამოთვლილ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ასს-ებს):

   ა) ასს 540[1] ადგენს აუდიტორის პასუხისმგებლობას, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტს, მათ შორის სააღრიცხვო შეფასებებს, რომლებიც დაკავშირებულია სამართლიანი ღირებულებით შეფასებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან;

   ბ) ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[2] და ასს 330[3] ეხება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენასა და შეფასებას და ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი პროცედურების ჩატარებას; და

   გ) ასს 500[4]-ში ახსნილია, რას წარმოადგენს აუდიტის მტკიცებულებები და განხილულია აუდიტორის პასუხისმგებლობა ისეთი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაზე, რომ აუდიტორმა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და შეძლოს დასაბუთებული დასკვნების გა-

1. ასს 540 (გადასინჯული) – „*სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი*“.
2. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*“.
3. ასს 330 – „*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*“.
4. ასს 500 – „*აუდიტის მტკიცებულება*“.

მოტანა, რომლებსაც შემდეგ დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება.

3. წინამდებარე აუდიტის პრაქტიკის საერთაშორისო შენიშვნის (ასპშ) მიზანია:

ა) აუდიტორებს მიაწოდოს ზოგადი ინფორმაცია ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ (I განყოფილება); და

ბ) განიხილოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტთან (II განყოფილება).

ასპშ-ები პრაქტიკულ დახმარებას უწევს აუდიტორებს. ისინი იმისთვისაა გამიზნული, რომ გაავრცელონ ეროვნული სტანდარტების დამუშავებაზე პასუხისმგებელმა ორგანიზაციებმა, ან გამოიყენონ ეროვნულ დონეზე შესაბამისი მასალის მომზადებისას. გარდა ამისა, ასპშ-ებში მოცემულია ისეთი მასალა, რომლის გამოყენება შეუძლიათ აუდიტორულ ფირმებს საკუთარი პერსონალის პრაქტიკული მომზადების პროგრამებისა და შიდა საფირმო სახელმძღვანელოს დასამუშავებლად.

4. მოცემული ასპშ გამოსადეგია ნებისმიერი ზომის სუბიექტისთვის, რადგან ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების შემთხვევაში ნებისმიერი სუბიექტი შეიძლება დაექვემდებაროს არსებითი უზუსტობის რისკებს.

5. შეფასებასთან დაკავშირებულ მითითებებს, რომლებიც ამ ასპშ-ია მოცემული, სავარაუდოდ, გაცილებით მეტი მნიშვნელობა ექნება ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის, რომლებიც შეფასებულია სამართლიანი ღირებულებით, ან რომელთა შესახებაც ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნება ხდება სამართლიანი ღირებულებით; რაც შეეხება მითითებებს, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან, ისინი ერთნაირად შესაფერისი იქნება ყველა ფინანსური ინსტრუმენტისთვის, სამართლიანი ღირებულებით იქნება ის შეფასებული თუ ამორტიზებული ღირებულებით. გარდა ამისა, მოცემული ასპშ გამოსადეგია როგორც ფინანსურ აქტივებთან, ისე ფინანსურ ვალდებულებებთან მიმართებით, მაგრამ არ ეხება ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებს, როგორიცაა მაგალითად:

ა) ყველაზე მარტივი ფინანსური ინსტრუმენტები, მაგალითად ფულადი სახსრები, ჩვეულებრივი სესხები, სავაჭრო მოთხოვნები და სავაჭრო ვალდებულებები;

ბ) ისეთ წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიციები, რომლებიც არ არის კოტირებული საფონდო ბირჟაზე; ან

გ) სადაზღვევო ხელშეკრულებები.

6. გარდა ამისა, წინამდებარე ასპშ-ში განხილული არ არის ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებული კონკრეტული საკითხები, როგორიცაა ჰეჯირების აღრიცხვა, მოგებისა და ზარალის აღრიცხვა ფინანსური ინსტრუმენტის თავდაპირველი აღიარებისას (ხშირად უწოდებენ `პირველი დღის~ მოგება/ზარალს), ურთიერთგადაფარვა, რისკების გადაცემა ან გაუფასურება, მათ შორის, ანარიცხის (რეზერვის) შექმნა სესხთან დაკავშირებული ზარალისთვის. მართალია, ზემოაღნიშნული საკითხები შეიძლება დაკავშირებული იყოს სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვისთვის გამოყენებულ მეთოდებთან, მაგრამ იმის განხილვა, აუდიტორი რა მიდგომებს გამოიყენებს ბუღალტრული აღრიცხვის კონკრეტული მოთხოვნების აუდიტში, არ განეკუთვნება წინამდებარე ასპშ-ის მოქმედების სფეროს.

7. ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ეყრდნობა წინაპირობას, რაც იმაში მდგომარეობს, რომ ხელმძღვანელობა და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აღიარებენ გარკვეულ პასუხისმგებლობებს. ამ პასუხისმგებლობებში შედის სამართლიანი ღირებულების შეფასებების განსაზღვრაც. მოცემული ასპშ არანაირ პასუხისმგებლობას არ აკისრებს ხელმძღვანელობას, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და არც ცვლის მათი პასუხისმგებლობის განმსაზღვრელ და მარეგულირებელ საკანონმდებლო მოთხოვნებს.

8. წინამდებარე ასპშ შემუშავდა სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების მიხედვით მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებისთვის, მაგრამ, გარკვეულ გარემოებებში, შეიძლება სასარგებლო აღმოჩნდეს სხვა საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისთვისაც, როგორიცაა, მაგალითად სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება.

9. ამ ასპშ-ში მთავარი აქცენტი გადატანილია შეფასებისა და წარდგენისა და ახსნა-განმარტების მტკიცებებზე, მაგრამ მოიცავს, თუმცა უფრო ნაკლებად დეტალურად, სისრულის, სისწორის, არსებობის, ასევე უფლებებისა და ვალდებულებების მტკიცებებსაც.

10. ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან განუსაზღვრელობა არის დაკავშირებული, რაც შემდეგნაირად არის განმარტებული ასს 540-

ში: `შეფასების განუსაზღვრელობა არის მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი არასაკმარისი სიზუსტის გავლენა სააღრიცხვო შეფასებასა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ შესაბამის ინფორმაციაზე.~[5] შეფასების განუსაზღვრელობაზე, სხვა ფაქტორებთან ერთად, გავლენას ახდენს ფინანსური ინსტრუმენტის სირთულე. იმ ინფორმაციის ხასიათი და საიმედოობის ხარისხი, რომლის მეშვეობითაც შესაძლებელია ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების განსაზღვრა, არსებითად განსხვავებულია, რაც გავლენას ახდენს მათ შეფასებასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობაზე (შეფასების განუსაზღვრელობაზე). წინამდებარე ასპშ-ში ტერმინი `შეფასების განუსაზღვრელობა~ გამოიყენება სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის აღსანიშნავად.

I განყოფილება - ზოგადი ინფორმაცია ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ

11. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლებში ფინანსური ინსტრუმენტები შეიძლება სხვადასხვანაირად იყოს განმარტებული. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში (ფასს-ებში) ფინანსური ინსტრუმენტი განმარტებულია, როგორც ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი საწარმოს ფინანსურ აქტივს, ასევე მეორე საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას ან წილობრივ ინსტრუმენტს.[6] ფინანსური ინსტრუმენტები შეიძლება იყოს ფულადი სახსრები, წილი სხვა სუბიექტში, ფულადი სახსრების მიღების ან გადაცემის, ან ფინანსური აქტივების ან ვალდებულებების გაცვლის სახელშეკრულებო უფლება ან ვალდებულება; გარკვეული ხელშეკრულებები, რომელთა მიხედვითაც ვალდებულებების დაფარვა ხდება სუბიექტის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით; ზოგიერთი ხელშეკრულება, რომელიც დადებულია არაფინანსური მუხლების შესახებ, ან ზოგიერთი ხელშეკრულება, რომელიც გამოცემულია სადაზღვევო კომპანიების მიერ, მაგრამ არ აკმაყოფილებს სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას. ამ განმარტებაში ხვდება ფართო სპექტრის ფინანსური ინსტრუმენტები, მარტივი პირობების მქონე სესხებიდან და დეპოზიტებიდან რთულ წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებამდე, სტრუქტურირებულ პროდუქტებამდე და ზოგიერთ სასაქონლო ხელშეკრულებებამდე.

5. ასს 540, პუნქტი 7(გ).

6. ბასს 32 – *„ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა~*, მე-11 პუნქტი.

12. ფინანსური ინსტრუმენტები განსხვავდება სირთულის დონის მიხედვით, თუმცაღა, ფინანსური ინსტრუმენტის სირთულე შეიძლება სხვადასხვა ფაქტორით იყოს განპირობებული, როგორიცაა, მაგალითად:

- ცალკეული ფულადი ნაკადის ძალიან დიდი რაოდენობა, როდესაც, მათი არაერთგვაროვნების გამო, აუცილებელია თითოეული მათგანის, ან მრავალრიცხოვანი ფულადი ნაკადების დაჯგუფება იმისთვის, რომ შეფასდეს, მაგალითად საკრედიტო რისკი (კერძოდ, უზრუნველყოფილი სავალო ვალდებულებების);
- ფულადი ნაკადების გამოთვლის რთული ფორმულები;
- მომავალ ფულად ნაკადებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა ან ცვალებადობა, მაგალითად, რაც გამოწვეულია საკრედიტო რისკის არსებობით, ოფციონების ხელშეკრულებებით ან ფინანსური ინსტრუმენტებით, რომლებსაც ძალიან ხანგრძლივი სახელშეკრულებო ვადა აქვთ.

რაც უფრო მეტად მგრძნობიარეა ფულადი ნაკადები საბაზრო პირობების ცვლილებებთან მიმართებით, სავარაუდოდ, მით უფრო რთულად დასადგენი და არასაიმედო იქნება ფინანსური ინსტრუმენტის სამართლიანი ღირებულების შეფასება. გარდა ამისა, ზოგჯერ, გარკვეული გარემოებების გამო, შეიძლება გართულდეს ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების განსაზღვრა, რომელთა შეფასების დადგენა, ჩვეულებრივ პირობებში, შედარებით ადვილია, მაგალითად ფინანსური ინსტრუმენტის, რომლის ბაზარმა დაკარგა აქტიურობა, ან რომელსაც ხანგრძლივი სახელშეკრულებო ვადა აქვს. წარმოებული და სტრუქტურირებული პროდუქტის შეფასება უფრო რთული ხდება იმ შემთხვევაში, როდესაც ის წარმოადგენს ინდივიდუალური ფინანსური ინსტრუმენტების გარკვეულ კომბინაციას. გარდა ამისა, შეიძლება უფრო რთული იყოს ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლების შესაბამისად, ან შესაძლოა ზოგიერთი ბაზრის პირობები იყოს რთული.

13. ფინანსური ინსტრუმენტების სირთულის გამომწვევი კიდევ ერთი ფაქტორია სუბიექტის კუთვნილი ფინანსური ინსტრუმენტების დიდი მოცულობა, ან ამ ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების დიდი მოცულობა. მართალია, საპროცენტო განაკვეთის მარტივი სვოპი, თავისთავად, შეიძლება რთული არ იყოს, მაგრამ სუბიექტი, რომელიც ამგვარი სვოპების დიდ რაოდენობას ფლობს,

შეიძლება იყენებდეს რთულ საინფორმაციო სისტემას ამ ინსტრუმენტების დასადგენად და შესაფასებლად, ასევე მათი მეშვეობით ოპერაციების განსახორციელებლად.

ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების მიზანი და მასთან დაკავშირებული რისკები

14. ფინანსური ინსტრუმენტები გამოიყენება:

- ჰეჯირების მიზნით (ე.ი. იმისათვის, რომ შეიცვალოს არსებული რისკების სტრუქტურა, რომლებსაც ექვემდებარება მოცემული სუბიექტი). ამაში შედის:
  - ვალუტის ყიდვის ან გაყიდვის ფორვარდული ხელშეკრულება, რომლის მიზანია მომავალი სავალუტო კურსის ფიქსაცია;
  - მომავალი საპროცენტო განაკვეთების კონვერტაცია ფიქსირებულ ან ცვალებად (მცოცავ) განაკვეთებში სვოპების გამოყენებით; და
  - ოფციონის ხელშეკრულებების შესყიდვა ფასის კონკრეტული ცვლილებისგან სუბიექტის დაცვის მიზნით, მათ შორის ხელშეკრულებების, რომლებიც შეიძლება მოიცავდეს ჩართულ წარმოებულ ინსტრუმენტებს.
- სავაჭრო ოპერაციების განსახორციელებლად (მაგალითად იმისთვის, რომ სუბიექტმა გახსნას რისკის პოზიცია ბაზრის მოკლევადიანი რყევებისგან სარგებლის მისაღებად); და
- საინვესტიციო მიზნებისთვის (მაგალითად იმისთვის, რომ სუბიექტმა სარგებელი მიიღოს გრძელვადიანი ინვეტიციების უკუგების/შემოსავლების სახით).

15. ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებით შესაძლებელია სუბიექტზე ბიზნესის ზოგიერთი რისკის გავლენის შემცირება, მაგალითად სავალუტო კურსების, საპროცენტო განაკვეთებისა და საქონლის ფასების ცვლილების რისკების, ან ამ რისკების კომპლექსური გავლენის. მეორე მხრივ, ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის დამახასიათებელმა სირთულემაც შეიძლება გამოიწვიოს რისკის ზრდა.

16. ბიზნესის რისკი და ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი იმ შემთხვევაში იზრდება, როდესაც ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს:

- სრულყოფილად არ ესმით ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებასთან დაკავშირებული რისკები და არა აქვთ საკმარისი კვალიფიკაცია და გამოცდილება ამ რისკების მართვის საქმეში;
- არა აქვთ იმდენი ცოდნა და გამოცდილება, რაც აუცილებელია ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების სათანადოდ განსაზღვრისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;
- სუბიექტში არ დაუნერგავთ შიდა კონტროლის ეფექტიანი სისტემა ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციებისთვის; ან
- სათანადოდ არ ახორციელებენ რისკების ჰეჯირებას და სპეკულაციურ ოპერაციებს.

17. იმ ფაქტმა, რომ ხელმძღვანელობას არა აქვს საფუძვლიანი წარმოდგენა ამა თუ იმ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკების შესახებ, შეიძლება უშუალო გავლენა მოახდინოს ხელმძღვანელობის შესაძლებლობაზე, სათანადოდ მართოს ეს რისკები და, საბოლოო ჯამში, შეიძლება საფრთხის ქვეშ დადგეს სუბიექტის სიცოცხლისუნარიანობა.

18. ქვემოთ ჩამოთვლილია ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის დამახასიათებელი ძირითადი ტიპის რისკები. ეს ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი, ხოლო მითითებული რისკების დახასიათებისა და ცალკეული რისკის კომპონენტების კლასიფიცირებისთვის, საზოგადოდ, შეიძლება განსხვავებული ტერმინოლოგია გამოიყენებოდეს.

ა) საკრედიტო რისკი (ანუ კონტრაჰენტის რისკი) არის რისკი იმისა, რომ ფინანსურ ინსტრუმენტის რომელიმე მხარე არ შეასრულებს თავის ვალდებულებებს, რის გამოც მეორე მხარე მიიღებს ფინანსურ ზარალს. საკრედიტო რისკი ხშირად დაკავშირებულია დეფოლტთან (ამა თუ იმ მხარის გადახდისუუნაროდ გახდომასთან). საკრედიტო რისკი თავის თავში მოიცავს ანგარიშსწორების რისკს, რომელიც იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, როდესაც გარიგების ერთ-ერთი მხარე შეასრულებს თავის ვალდებულებებს, მაგრამ მომხმარებლისგან ან კონტრაჰენტისგან არ მიიღებს საანგარიშსწორებო თანხას.

ბ) საბაზრო რისკი არის ფინანსური ინსტრუმენტის სამართლიანი ღირებულების ან ფინანსური ინსტრუმენტთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადების ცვალებადობის რისკი, რაც დაკავშირებულია საბაზრო ფასების ცვლილებებთან. საბაზრო

რისკის მაგალითებია სავალუტო რისკი, საპროცენტო განაკვეთის რისკი, საქონლის ფასის ცვლილების რისკი და საკუთარი კაპიტალის ღირებულების ცვლილების რისკი.

გ) ლიკვიდობის რისკი თავის თავში მოიცავს იმის რისკს, რომ შეუძლებელი იქნება თავის დროზე ფინანსური ინსტრუმენტის ყიდვა ან გაყიდვა სათანადო ფასით იმის გამო, რომ არ არსებობს ამ ფინანსური ინსტრუმენტის გაყიდვის საბაზრო შესაძლებლობები.

დ) საოპერაციო რისკი დაკავშირებულია ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის აუცილებელ, განსაკუთრებული წესით დამუშავებასთან. საოპერაციო რისკი შეიძლება გაიზარდოს ფინანსური ინსტრუმენტის პირობების გართულებასთან ერთად, ხოლო საოპერაციო რისკის არაეფექტურმა მართვამ შეიძლება გამოიწვიოს სხვა ტიპის რისკების გაზრდა. საოპერაციო რისკი თავის თავში მოიცავს:

(i) იმის რისკს, რომ დადასტურებასა და შეჯერებასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები არ იქნება ადეკვატური, რის გამოც არასრულყოფილად ან არასწორად მოხდება ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრულად ასახვა;

(ii) იმის რისკს, რომ დოკუმენტურად არასათანადოდ გაფორმდება ოპერაციები და მათზე არ განხორციელდება საკმარისი კონტროლი;

(iii) ოპერაციების არასწორი აღრიცხვისა და დამუშავების რისკსა და ამ ოპერაციებთან დაკავშირებული რისკების არასათანადოდ მართვის რისკს, რაც, საბოლოო ჯამში, გამოიწვევს სავაჭრო ოპერაციების ეკონომიკური ასპექტების არასწორად ასახვის რისკს;

(iv) იმის რისკს, რომ თანამშრომლები გადაჭარბებულად მიენდობიან შეფასების მეთოდების სიზუსტეს, სათანადო გაანალიზების გარეშე, რის შედეგადაც არასწორად მოხდება ოპერაციების შეფასება, ან არასათანადოდ შეფასდება მათთან დაკავშირებული რისკები;

(v) რისკს იმისა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება ადეკვატურად არ აისახება სუბიექტის რისკების მართვის პოლიტიკასა და პროცედურებში;

(vi) ზარალის რისკს, რაც წარმოიშობა სუბიექტის შიდა პროცესებისა და სისტემების არასაკმარისი ეფექტიანობის ან არაეფექტიანობის გამო, ან გარე ფაქტორების ზემოქმედებით, მათ შორის, საკუთარი თანამშრომლების ან გარე მხარეების თაღლითობის რისკს;

(vii) რისკს იმისა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად გამოყენებულ შეფასების მეთოდებს არასწორად გამოიყენებენ ან დროულად არ გამოიყენებენ; და

(viii) სამართლებრივ რისკს, რომელიც საოპერაციო რისკის ერთ-ერთი კომპონენტია და დაკავშირებულია ზარალთან, რომელსაც სუბიექტი იღებს სამართლებრივი ან მარეგულირებელი ორგანოს მიერ გატარებული ზომების გამო, რომლებიც საბოლოო მომხმარებლის ან მისი კონტრაჰენტის მიერ შესრულებულ სახელშეკრულებო პირობებს, ან მასთან დაკავშირებულ ურთიერთჩათვლის შეთანხმებებს იურიდიულ ძალას უკარგავს (აუქმებს), ან ხელს უშლის მათ სახელშეკრულებო ვალდებულებების, ან შესაბამისი ურთიერთჩათვლის შეთანხმებების შესრულებაში. მაგალითად, სამართლებრივი რისკი შეიძლება წარმოიშვას იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელშეკრულება არასწორად ან არასაკმარისად არის დოკუმენტურად გაფორმებული; როდესაც შეუძლებელია იძულების ძალით ურთიერთჩათვლის შეთანხმების შესრულება გაკოტრების დროს; ან საგადასახადო კანონებსა თუ სხვა ან ნორმატიულ აქტებში შესული არახელსაყრელი ცვლილებების გამო, რომლის თანახმადაც სუბიექტს ეკრძალება ინვესტიციის განხორციელება გარკვეული ტიპის ფინანსურ ინსტრუმენტებში.

19. ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების შედეგად წარმოქმნილ რისკებთან დაკავშირებით, სხვასთან ერთად, გასათვალისწინებელია შემდეგი რისკები:

- თაღლითობის რისკი, რომელიც შეიძლება გაიზარდოს იმ შემთხვევაში, თუ, მაგალითად თანამშრომელი, რომელსაც, დაკავებული თანამდებობის გამო, ფინანსური თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა აქვს, უფრო უკეთ ერკვევა ფინანსურ ინსტრუმენტებსა და მათი აღრიცხვის წესებში, ვიდრე ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები;

- რისკი იმისა, რომ ურთიერთჩათვლის გენერალური შეთანხმება[7] სათანადოდ არ აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- რისკი იმისა, რომ ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტის კატეგორია შეიძლება შეიცვალოს მათი მოქმედების ვადის განმავლობაში და აქტივების კატეგორიიდან გადავიდეს ვალდებულებების კატეგორიაში და ამგვარი ცვლილება შეიძლება სწრაფად მოხდეს.

ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები

20. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სირთულის აუცილებელი დონის დასადგენად დიდი მნიშვნელობა აქვს იმ ოპერაციების მოცულობას, რომლებსაც სუბიექტი ასრულებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, ასევე ამ ფინანსური ინსტრუმენტების სირთულის დონეს. მაგალითად, მცირე სუბიექტებს თავიანთი მიზნების მისაღწევად შეუძლიათ ნაკლებად რთული სტრუქტურის მქონე პროდუქტების (ფინანსური ინსტრუმენტების), ასევე მარტივი პროცესებისა და პროცედურების გამოყენება.

21. ბევრ სუბიექტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ეკისრებათ პასუხისმგებლობა ფინანსური ინსტრუმენტებით განსახორციელებული ოპერაციების მოცულობასთან დაკავშირებული პოლიტიკის განსაზღვრაზე, დამტკიცებასა და ზედამხედველობაზე, ხოლო ხელმძღვანელობას ევალება იმ რისკების მართვა და მათზე მონიტორინგის განხორციელება, რომლებსაც სუბიექტი ექვემდებარება ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების გამო. ამასთან, ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არიან პასუხისმგებლები ისეთი შიდა კონტროლის სისტემის შექმნასა და დანერგვაზე, რომელიც შესაძლებელს გახდის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. სავარაუდოდ, სუბიექტში ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული შიდა კონტროლი უფრო ეფექტური იქნება იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობამ და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა:

7. სუბიექტს, რომელიც ერთ კონტრაჰენტთან რამდენიმე ოპერაციას ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, შეიძლება ამ კონტრაჰენტთან დადებული ჰქონდეს ურთიერთჩათვლის გენერალური შეთანხმება. ამგვარი შეთანხმება შეთანხმებაში გათვალისწინებული ყველა ფინანსური ინსტრუმენტისთვის ერთიანი ურთიერთჩათვლის უფლებას იძლევა, რომელიმე ხელშეკრულების პირობების დარღვევისას.

ა) შექმნეს სათანადო კონტროლის გარემო, უზრუნველყვეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა აქტიური მონაწილეობა ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებაზე კონტროლის განხორციელებაში, შეიმუშავეს გააზრებული ორგანიზაციული სტრუქტურა, მათ შორის ზუსტად გაანაწილეს უფლებამოსილებებისა და პასუხისმგებლობის სფეროები და ასევე დანერგეს პერსონალის მართვის სათანადო პოლიტიკა და პროცედურები. კერძოდ, აუცილებელია ზუსტი წესების არსებობა, რომლებიც განსაზღვრავს უფლებამოსილებას, რომლის ფარგლებშიც მოქმედების უფლება აქვთ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებზე პასუხისმგებელ პირებს. ამგვარი წესები ითვალისწინებს ყველა საკანონმდებლო და ნორმატიულ შეზღუდვას, რომელიც ეხება ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებას. მაგალითად, სახელმწიფო სექტორის ზოგიერთ სუბიექტს შეიძლება არ ჰქონდეს იმის უფლებამოსილება, რომ საქმიანობა აწარმოოს წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებით;

ბ) დანერგეს რისკების მართვის პროცესი სუბიექტის ზომისა და თავიანთი ფინანსური ინსტრუმენტების სირთულის დონის გათვალისწინებით (მაგალითად, ზოგიერთ სუბიექტში შეიძლება შექმნილი იყოს რისკების მართვის ცალკე განყოფილება (სტრუქტურა);

გ) დანერგეს ისეთი საინფორმაციო სისტემები, რომლის მეშვეობით მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს სრული წარმოდგენა ექმნებათ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების ხასიათისა და ამ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების შესახებ, მათ შორის იმის თაობაზე, სათანადოდ არის თუ არა დოკუმენტურად გაფორმებული ეს ოპერაციები;

დ) დაამუშავეს, დანერგეს და დოკუმენტურად გააფორმეს შიდა კონტროლის სისტემა, რათა უზრუნველყონ:

- დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება შეესაბამება სუბიექტის რისკების მართვის პოლიტიკას;
- ფინანსური ინსტრუმენტების სათანადოდ წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- სუბიექტის მიერ შესაფერისი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დაცვა; და

- რისკების მონიტორინგი.

დანართში განხილულია შიდა კონტროლის საშუალებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს სუბიექტში, რომელიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით; და

ე) შეიმუშავეს სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკა, მათ შორის შეფასების პოლიტიკა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

22. სუბიექტის ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების მართვის პროცესებისა და შესაბამისი შიდა კონტროლის ძირითად ელემენტებს განეკუთვნება:

- რისკის იმ დონის დასადგენი მიდგომის დამუშავება, რომლის საკუთარ თავზე აღებისთვის მზად არის სუბიექტი ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელების დროს, მათ შორის ფინანსურ ინსტრუმენტებში ინვესტიციების განხორციელების პოლიტიკისა და კონტროლის პრინციპების დამუშავება, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციებისთვის;

- სათანადო პროცესების დანერგვა ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ახალი ტიპის ოპერაციების დოკუმენტურად გაფორმებისა და ავტორიზაციისთვის, რომელიც ითვალისწინებს ამგვარ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულ ბუღალტრული აღრიცხვის, სამართლებრივ, ფინანსურ და საოპერაციო რისკებს;

- ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების დამუშავება, მათ შორის არსებული ფულადი სახსრებისა და აქტივების დადასტურება და შეჯერება მესამე მხარეებთან და ანგარიშსწორების პროცესი (წესი);

- მოვალეობების დანაწილება იმ პირებს შორის, რომლებიც ინვესტიციებს ახორციელებენ ფინანსურ ინსტრუმენტებში ან სავაჭრო ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით და იმ პირებს შორის, რომლებიც პასუხისმგებლები არიან ფინანსური ინსტრუმენტების დამუშავებასა და შეფასებაზე და შესაბამისი ინფორმაციის დადასტურებაზე. მაგალითად, მოდელების დამუშავების განყოფილების თანამშრომლები, რომლებიც მონაწილეობენ გარიგებების ფასების განსაზღვრაზე, უფრო ნაკლებად ობიექტურები არიან, ვიდრე იმ განყოფილების თანამშ-

რომლები, რომლებიც ფუნქციურად და ორგანიზაციულად არის გამოცალკევებული საოპერაციო (მომხმარებლების მომსახურების) განყოფილებისგან;

- შეფასების პროცესები (პროცედურები) და კონტროლის საშუალებები, მათ შორის, კონტროლის საშუალებები, რომლებიც დაკავშირებულია ფასების გარე წყაროებიდან მიღებულ მონაცემებთან; და

- კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი.

23. ხშირად იმ სუბიექტების რისკების ბუნება, რომლებსაც მრავალნაირი და დიდი რაოდენობის ფინანსური ინსტრუმენტები აქვთ, განსხვავდება იმ სუბიექტების რისკებისგან, რომლებიც მხოლოდ მცირე რაოდენობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით. ამიტომ მათთვის განსხვავებული იქნება შიდა კონტროლის სისტემაში გამოყენებული მიდგომებიც. მაგალითად:

- როგორც წესი, სუბიექტს, რომელსაც დიდი მოცულობის ფინანსური ინსტრუმენტები გააჩნია, აქვს ხოლმე საოპერაციო დარბაზი, სადაც მუშაობენ თრეიდერები (სპეციალისტები, რომლებიც ახორციელებენ ოპერაციებს ფინანსური ინსტრუმენტებით); მოვალეობები დანაწილებულია თრეიდერებსა და დოკუმენტაციის დამუშავების განყოფილების სპეციალისტებს შორის (ასე უწოდებენ საოპერაციო განყოფილებას, რომელსაც ევალება განხორციელებული სავაჭრო ოპერაციების მონაცემთა შემოწმება, რათა გარანტირებული იყოს, რომ ამ მონაცემებში შეცდომები არ არის დაშვებული და განხორციელდა აუცილებელი გადარიცხვები). ამგვარ გარემოში მუშაობისას, ჩვეულებრივ, თრეიდერები ხელშეკრულებას დებენ სიტყვიერად, ტელეფონით ან ელექტრონული სავაჭრო პლატფორმის (პროგრამული უზრუნველყოფის) მეშვეობით. ასეთ სიტუაციაში, გაცილებით უფრო რთულია შესაბამის ოპერაციებზე (მათ მონაცემებზე) კონტროლის განხორციელება და ფინანსური ინსტრუმენტების სწორად ასახვა ბუღალტრულად, ვიდრე იმ სუბიექტისთვის, რომელსაც მხოლოდ მცირე რაოდენობის ფინანსური ინსტრუმენტები გააჩნია, რომელთა არსებობისა და სისრულის დადასტურება ხშირად შესაძლებელია რამდენიმე ბანკიდან მიღებული დასტურის მოთხოვნების პასუხებით;

- მეორე მხრივ, სუბიექტებში, რომლებსაც მხოლოდ მცირე რაოდენობის ფინანსური ინსტრუმენტები აქვთ, ხშირად მოვალეობები არ არის დანაწილებული და, გარდა ამისა, მათი საქმია-

ნობა ბაზარზე შეზღუდულია. ასეთ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ შეიძლება ადვილი იყოს ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების დადგენა, არსებობს რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობა შეიძლება დაეყრდნოს მცირერიცხოვან თანამშრომლებს, რის გამოც შეიძლება გაიზარდოს არაავტორიზებული ოპერაციების განხორციელების რისკი, ან რისკი იმისა, რომ შეიძლება ყველა ოპერაცია არ აისახოს ბუღალტრულად.

სისრულე, სისწორე და არსებობა

24. 25-33-ე პუნქტებში აღწერილია ის პროცესები და კონტროლის საშუალებები, რომლებიც შეიძლება დანერგილი ჰქონდეს სუბიექტს, რომელიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, მათ შორის იმ სუბიექტებს, რომლებსაც საოპერაციო დარბაზები აქვთ. პირიქით, სუბიექტებს, რომლებიც ფინანსური ინსტრუმენტებით არ ახორციელებენ დიდი მოცულობის ოპერაციებს, შეიძლება არ ჰქონდეთ ამგვარი კონტროლის საშუალებები და პროცესები, არამედ თავიანთი ოპერაციების მონაცემების დადასტურებისთვის მიმართავდნენ კონტრაჰენტს ან საანგარიშსწორებო (კლირინგულ) პალატას. ასეთი პროცედურების ჩატარება შეიძლება რთული არ იყოს, რადგან სუბიექტს, სავარაუდოდ, ოპერაციები განხორციელებული ექნება მხოლოდ ერთ ან ორ კონტრაჰენტთან.

სავაჭრო ოპერაციების დადასტურება და საანგარიშსწორებო პალატები

25. საზოგადოდ, საფინანსო დაწესებულებების ოპერაციებისთვის ფინანსური ინსტრუმენტების პირობები დოკუმენტურად ფორმდება წერილობითი შეთანხმებით (ე.წ. დასტურის დოკუმენტებით), რომლებიც იცვლება კონტრაჰენტებს შორის, ასევე იურიდიული ძალის მქონე ხელშეკრულებით. დასტურის დოკუმენტების გაცვლაზე მონიტორინგს ახორციელებს საანგარიშსწორებო პალატები. ამ მიზნით, საანგარიშსწორებო პალატა დასტურის დოკუმენტებს უდარებს სავაჭრო ოპერაციებს და ამის მიხედვით ახორციელებს ანაგრიშსწორებას. ცენტრალური საანგარიშსწორებო პალატა დაკავშირებულია ბირჟასთან და იმ სუბიექტებში, რომლებიც ანგარიშსწორებას საანგარისშწორებო პალატების მეშვეობით ახორციელებენ, როგორც წესი, დანერგილია სათანადო პროცესები საანგარიშსწორებო პალატისთვის მიწოდებული ინფორმაციის მართვისთვის.

26. ინფორმაციის ამგვარი გაცვლით არ ხდება ყველა ოპერაციისთვის ანგარიშსწორება. ბევრ სხვა ბაზარზე დამკვიდრებული პრაქტიკის

თანახმად, ოპერაციების პირობების შეთანხმება ანგარიშსწორების დაწყებამდე ხდება. იმისათვის, რომ ეს პროცესი ეფექტური იყოს, მის მართვაში არ უნდა მონაწილეობდნენ პირები, რომლებიც ასრულებენ ოპერაციებს ფინანსური ინსტრუმენტებით. ამით შესაძლებელია თაღლითობის რისკის მინიმუმამდე დაყვანა. სხვა ბაზრებზე ოპერაციების დადასტურება ხდება ანგარიშსწორების დაწყების შემდეგ და ზოგჯერ დასტურის დოკუმენტების დაგვიანების გამო ანგარიშსწორება იქამდე იწყება, სანამ ყველა პირობა საბოლოოდ შეთანხმდება. ამის შედეგად დამატებითი რისკი წარმოიშობა, რადგან ოპერაციაში მონაწილე სუბიექტები იძულებულნი არიან, დაეყრდნონ სავაჭრო ოპერაციების პირობების შეთანხმების სხვა საშუალებებს. ამგვარ საშუალებებს განეკუთვნება, მაგალითად:

- იმ ჩანაწერების სკურპუოზული შეჯერების ჩატარება, რომლებსაც აწარმოებენ პირები, რომლებიც ახორციელებენ სავაჭრო ოპერაციებს ფინანსური ინსტრუმენტებით და პირები, რომლებიც აწარმოებენ ანგარიშსწორებას (ამ ორ მხარეს შორის მოვალეობების ზუსტად გამიჯვნას განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს); იმავდროულად მკაცრი ოპერატიული კონტროლის დაწესება პირებზე, რომლებიც ახორციელებენ სავაჭრო ოპერაციებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, ოპერაციების კეთილსინდისიერად ჩატარების უზრუნველსაყოფად;

- კონტრაჰენტებისგან მიღებული დოკუმენტაციის შემოწმება, რომელიც მომზადებულია გამარტივებული ფორმით და სადაც დაფიქსირებულია ძირითადი პირობები, თუნდაც ჯერ არ იყოს შეთანხმებული ოპერაციის ყველა პირობა; და

- თრეიდერების მოგებისა (შემოსავლების) და ზარალის მონაცემების გულდასმით შემოწმება, რათა დარწმუნდნენ, რომ ეს მონაცემები წინააღმდეგობაში არ მოდის დოკუმენტაციის დამუშავების განყოფილების მონაცემებთან.

შეჯერების ჩატარება განკუთვნილებთან და დეპოზიტარებთან

27. შესაძლებელია, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის ზოგიერთი კომპონენტი, როგორიცაა აქციები და ობლიგაციები, შესანახად იმყოფებოდეს სხვადასხვა დეპოზიტართან. გარდა ამისა, დროის გარკვეულ მომენტში ფინანსური ინსტრუმენტების უმეტესობისთვის გადახდა ხდება ფულადი სახსრებით და ეს ფულადი ნაკადები ხშირად ჩნდება ხელშეკრულების ვადის დასაწყისში. ფულადი სახსრების ამგვარი გადახდები და შემოსულობები გაივლის სუბიექტის საბანკო ანგარიშს. სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერების

რეგულარულად შეჯერება ბანკებისა და დეპოზიტარების ბუღალტრულ ჩანაწერებთან სუბიექტს საშუალებას აძლევს, უზრუნველყოს ოპერაციების სათანადოდ ასახვა ბუღალტრულად.

28. აუცილებელია აღინიშნოს, რომ ფულადი ნაკადები ხელშეკრულების ვადის დასაწყისშივე არ წარმოიშობა ყველა ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით და არც ყველა ფინანსური ინსტრუმენტის ასახვა არის შესაძლებელი საფონდო ბირჟებთან ან დეპოზიტარებთან. ასეთ შემთხვევაში, შეჯერების პროცედურების ჩატარებისას ვერ გამოვლინდება სავაჭრო ოპერაციები, რომლებიც არ აისახა ბუღალტრულად, ან არასწორად აისახა, ამიტომ მით უფრო მეტ მნიშვნელობას იძენს კონტროლი დადასტურების ფორმით. ამგვარი ფულადი ნაკადი თუნდაც სწორად იყოს ასახული ბუღალტრულად ფინანსური ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის დასაწყისში, ეს მაინც არ იქნება იმის გარანტია, რომ სწორად აისახა ბუღალტრულად ფინანსური ინსტრუმენტის ყველა პარამეტრი ან პირობა (მაგალითად, დაფარვის ვადა ან ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვადაზე ადრე შეწყვეტის შესაძლებლობები).

29. გარდა ამისა, ფულადი სახსრების მოძრაობა შეიძლება საკმაოდ უმნიშვნელო იყოს სავაჭრო ოპერაციების მთლიან მოცულობასთან და სუბიექტის საკუთარ ბალანსთან შედარებით, ამიტომ შეიძლება რთული იყოს მათი გამოვლენა. შეჯერების პროცედურა უფრო მეტ მნიშვნელობას იძენს იმ შემთხვევაში, როდესაც საფინანსო განყოფილების ან დოკუმენტაციის დამუშავების განყოფილების თანამშრომლები ამოწმებენ მთავარი წიგნის ყველა ანგარიშის გატარებებს, რათა დარწმუნდნენ, რომ გატარებები სწორია და შესაძლებელია მათი დამტკიცება დოკუმენტურად. ამ პროცედურით შესაძლებელია ისეთი შემთხვევების გამოვლენა, როდესაც ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების საბუღალტრო გატარებების მეორე მხარე სათანადოდ არ იყო ასახული. მნიშვნელოვანია დამხმარე და კლირინგული ანგარიშების შემოწმება, მიუხედავად ანგარიშის ნაშთის სიდიდისა, რადგან შესაძლებელია, რომ ამ ანგარიშზე არსებობდეს მაკორექტირებელი ბუღალტრული ჩანაწერების შეჯერების შედეგად გამოვლენილი განსხვავებების გასასწორებლად.

30. სუბიექტებში, რომლებსაც დიდი მოცულობის ოპერაციები აქვთ განხორციელებული ფინანსური ინსტრუმენტებით, შეიძლება ავტომატიზებული იყოს შეჯერებისა და დადასტურების კონტროლის პროცედურები. ასეთ შემთხვევაში კი აუცილებელია, რომ სუბიექტში მოქმედებდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების

ადეკვატური კონტროლის საშუალებებიც ამ პროცედურების საიმედოობის უზრუნველსაყოფად. კერძოდ, კონტროლის საშუალებები აუცილებელია, რათა გარანტირებული იყოს, რომ გარე წყაროებიდან (მაგალითად, ბანკებიდან და დეპოზიტარებიდან) მიღებული და თვითონ სუბიექტის ბუღალტრულ ჩანაწერებიდან სისტემაში შეტანილი მონაცემები არის სრულყოფილი და უშეცდომო და ეს მონაცემები არ დამახინჯდა შეჯერების პროცესში ან შეჯერების ჩატარებამდე. გარდა ამისა, კონტროლის საშუალებების არსებობა უზრუნველყოფს იმის გარანტიასაც, რომ კრიტერიუმები, რომელთა შესაბამისადაც ტარდება საბუღალტრო გატარებების შეჯერება, იმ დონეზე არის შემზღუდავი, რომ ხელს შეუშლის შეჯერებისას გამოვლენილი განსხვავებების არასწორად გასწორებას.

სისრულესთან, სისწორესთან და არსებობასთან დაკავშირებული სხვა კონტროლის საშუალებები

31. ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის დამახასიათებელი სირთულე იმაში გამოიხატება, რომ სუბიექტის სისტემებში მათი აღრიცხვის წესი ყოველთვის აშკარად არ გამოჩნდება. ასეთ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობას შეუძლია კონტროლის პროცედურების შემოღება კონტროლის განსახორციელებლად პოლიტიკის დაცვაზე, რომელიც ადგენს კონკრეტული ტიპის ოპერაციების შეფასების, აღრიცხვისა და ასახვის მეთოდებს. როგორც წესი, ამგვარ პოლიტიკას ამუშავებენ და წინასწარ ამოწმებენ სუბიექტის ის თანამშრომლები, რომლებსაც გააჩნიათ აუცილებელი კვალიფიკაცია და შეუძლიათ ყველა იმ შედეგის გააზრება, რაც მოჰყვება ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრულად ასახვას.

32. ზოგიერთი ოპერაცია თავდაპირველი ფორმალური მხარეების მოგვარების შემდეგ შეიძლება გაუქმდეს, ან ცვლილებები შევიდეს ოპერაციის პირობებში. სათანადო კონტროლის საშუალებების გამოყენებით, რომლებიც დაკავშირებული იქნება ოპერაციების გაუქმებასთან ან მისი პირობების შეცვლასთან, შესაძლებელი იქნება ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების რისკების შემცირება. გარდა ამისა, სუბიექტში შეიძლება დანერგილი იყოს პროცესი იმ სავაჭრო ოპერაციების ხელმეორედ დასადასტურებლად, რომლებიც გაუქმდა ან რომლის პირობებშიც ცვლილებები შევიდა.

33. საფინანსო დაწესებულებებში, რომლებიც დიდი მოცულობის სავაჭრო ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით, როგორც წესი, ზედა დონის ხელმძღვანელი პერსონალი ამოწმებს ცალკეული თრეიდერის ანგარიშების ყოველდღიური მოგებისა და

ზარალის მონაცემებს და აფასებენ ამ მონაცემების დასაბუთებულობას ბაზრის შესახებ თავისი ცოდნის მეშვეობით. ამგვარი პროცედურის წყალობით, ხელმძღვანელობას შეუძლია იმის დადგენა, კონკრეტულად რომელი სავაჭრო ოპერაციები არ აისახა ბუღალტრულად სრულყოფილად ან სწორად, ან კონკრეტული თრეიდერის მიერ ჩადენილი თაღლითობის გამოვლენა. დიდი მნიშვნელობა აქვს ოპერაციების ავტორიზაციის პროცედურების არსებობას, რაც ზედა დონის ხელმძღვანელ პერსონალს უადვილებს შემოწმების ჩატარებას.

ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები

34. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ბევრი საფუძვლების მიხედვით, ფინანსური ინსტრუმენტები, მათ შორის ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები ხშირად ფასდება სამართლიანი ღირებულებით, ბალანსში წარდგენის, მოგება/ზარალის გამოთვლის და/ან განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნით. საზოგადოდ, სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრის მიზანია იმ ფასის დადგენა, რომლითაც ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელდებოდა ოპერაცია შეფასების თარიღისთვის, მიმდინარე საბაზრო პირობებში. ე.ი. ეს არ არის ფასი, რომელიც დადგინდება ძალდატანებითი ლიკვიდაციის ან იძულებითი გაყიდვის ოპერაციის დროს. ზემოაღნიშნული მიზნის მისაღწევად გაითვალისწინება ამ ოპერაციასთან დაკავშირებული ყველანაირი შესაფერისი, ხელმისაწვდომი საბაზრო ინფორმაცია.

35. ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების სამართლიანი ღირებულების შეფასება შეიძლება აუცილებელი იყოს როგორც ოპერაციების თავდაპირველი ასახვის დროს, ასევე მოგვიანებით, ღირებულების ცვლილების შემთხვევაში. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლებში შეიძლება განსხვავებული მიდგომები გამოიყენებოდეს სამართლიანი ღირებულების შეფასებაში დროთა განმავლობაში მომხდარი ცვლილებების ასახვისთვის. მაგალითად, ამგვარი ცვლილებები შეიძლება აისახოს როგორც მოგება/ზარალი, ან აისახოს სხვა სრულ შემოსავალში. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით შესაძლებელია სამართლიანი ღირებულებით ფასდებოდეს მთელი ფინანსური ინსტრუმენტი, ან მხოლოდ მისი რომელიმე კომპონენტი (მაგალითად, ჩართული წარმოებული

ფინანსური ინსტრუმენტი იმ შემთხვევაში, როდესაც ის განცალკევებით აისახება).

36. იმისათვის, რომ სამართლიანი ღირებულების შეფასება და მასთან დაკავშირებით ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული მონაცემები უფრო ერთგვაროვანი და შესადარისი გახდეს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში შემოღებულია სამართლიანი ღირებულების შეფასების იერარქიული სისტემა. ამგვარი სისტემის ამოსავალი მონაცემები შეიძლება დაიყოს სამ განსხვავებულ დონედ:

- 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები - იდენტური ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების აქტიური ბაზრების კოტირებული ფასები (დაუკორექტირებელი), რომლის მოპოვება სუბიექტს შეუძლია შეფასების თარიღისთვის;

- მე-2 დონის ამოსავალი მონაცემები - ყველა მონაცემი, გარდა კოტირებული ფასებისა, ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების შესახებ, რომელიც მიეკუთვნება 1-ელ დონეს, რომლის მოპოვებაც ბაზრიდან შესაძლებელია პირდაპირ ან არაპირდაპირ. თუ აქტივს ან ვალდებულებას გააჩნია გარკვეული (სახელშეკრულებო) პერიოდი, მე-2 დონის ამოსავალი მონაცემები ემპირიული უნდა იყოს აქტივის ან ვალდებულების პრაქტიკულად მთელი ვადის განმავლობაში. მე-2 დონის ამოსავალ მონაცემებს მიეკუთვნება შემდეგი მონაცემები:

    - ანალოგიური ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების აქტიური ბაზრების კოტირებული ფასები;

    - იდენტური, ან ანალოგიური ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების ისეთი ბაზრის კოტირებული ფასები, რომელიც არ არის აქტიური;

    - ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების შესახებ სხვა ემპირიული მონაცემები, გარდა კოტირებული ფასებისა (მაგალითად: საპროცენტო განაკვეთები და შემოსავლიანობის მრუდები, რომლებიც ემპირიულია კოტირებისთვის დამახასიათებელი პერიოდულობით; ასევე ნაგულისხმევი ცვალებადობა და საკრედიტო სპრედები);

    - ამოსავალი მონაცემები, რომლებიც ძირითადად მიიღება ბაზრის ემპირიული მონაცემებიდან ან დასტურდება ბაზრის ემპირიული მონაცემებით, კორელაციის ან რაიმე

სხვა მეთოდით (ამოსავალი მონაცემები, რომლებიც დადასტურებულია საბაზრო ინფორმაციით).

- მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები - ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების შესახებ არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები. არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები სამართლიანი ღირებულების შეფასებისთვის იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როდესაც არ არსებობს ემპირიული ამოსავალი მონაცემები და, მაშასადამე, ისეთი სიტუაციების გათვალისწინების შესაძლებლობას იძლევა, როდესაც შეფასების თარიღისთვის ბაზარზე მცირე რაოდენობის ოპერაციები სრულდება ფინანსური აქტივით ან ფინანსური ვალდებულებით, ან, როდესაც საერთოდ არ ხორციელდება ამგვარი ოპერაციები.

საზოგადოდ, შეფასების განუსაზღვრელობა იზრდება, თუ ფინანსური ინსტრუმენტი 1-ლი დონიდან გადადის მე-2 დონეში, ან მე-2 დონიდან მე-3-ში. გარდა ამისა, მე-2 დონისთვის დამახასიათებელია მრავალნაირი შეფასების განუსაზღვრელობა, რაც დამოკიდებულია საბაზრო ამოსავალი მონაცემების მიღების შესაძლებლობაზე, ფინანსური ინსტრუმენტის პირობებისა და მისი შეფასების სირთულის დონესა და სხვა ფაქტორებზე.

37. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები, რისკების გასათვალისწინებლად, შეიძლება სუბიექტს შეფასების განუსაზღვრელობის კორექტირებას ავალდებულებდეს ან უფლება აძლევდეს, როგორც ამას გააკეთებდნენ ბაზრის მონაწილეები ოპერაციის ფასის დადგენისას, რათა სუბიექტებმა გაითვალისწინონ განუსაზღვრელობის ფაქტორები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ინსტრუმენტის ფასის დადგენისას ან ფულადი ნაკადების განსაზღვრისას წარმოქმნილ რისკებთან. ასე, მაგალითად:

- მოდელის კორექტირება. სამართლიანი ღირებულების შეფასების ზოგიერთ მოდელს შეიძლება ახასიათებდეს ცნობილი ნაკლოვანებები, ან შეიძლება ღირებულების სტანდარტიზაციის შედეგად გამოვლინდეს, რომ მოდელს ნაკლი აქვს და პირდაპირ არ გამოდგება სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;

- კორექტირება საკრედიტო რისკის გათვალისწინებით. ზოგიერთი მოდელი არ ითვალისწინებს საკრედიტო რისკს, მათ შორის, კონტრაჰენტის რისკს ან სუბიექტის საკუთარ რისკს;

- კორექტირება ლიკვიდობის რისკის გათვალისწინებით. ზოგიერთი მოდელით გამოითვლება საშუალო საბაზრო ფასი, თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება ითხოვდეს შეფასების კორექტირებას ლიკვიდობის გათვალისწინებით, მაგალითად ყიდვა-გაყიდვის ფასთა შორის სხვაობით. ლიკვიდობის გასათვალისწინებელი კორექტირების სხვა მეთოდი, რომელიც უფრო მეტად პროფესიულ განსჯას ეყრდნობა, აღიარებს, რომ ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტი არ არის ლიკვიდური, რაც გავლენას ახდენს სამართლიანი ღირებულების შეფასებაზე;

- კორექტირება სხვა რისკების გათვალისწინებით. ისეთი მოდელით განსაზღვრული სამართლიანი ღირებულება, რომელიც არ ითვალისწინებს ყველა სხვა ფაქტორს, რომლებსაც გაითვალისწინებდნენ ბაზრის მონაწილეები ფინანსური ინსტრუმენტის ფასის დადგენისას, შეიძლება არც იყოს შეფასების თარიღისთვის არსებული სამართლიანი ღირებულების რეპრეზენტაციული, ამიტომ, სავარაუდოდ, აუცილებელი იქნება მისი ცალკე კორექტირება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებთან შესაბამისობაში მოსაყვანად.

კორექტირებები არ იქნება მისაღები, თუ ფინანსური ინსტრუმენტის შეფასების კორექტირების შედეგად მიღებული სიდიდე არ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში მოცემულ სამართლიანი ღირებულების განმარტებას, მაგალითად კორექტირებები, რომლებიც ტარდება შეფასების შედარებით კონსერვატიული მიდგომით.

ემპირიული და არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები

38. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში ხშირად ამოსავალი მონაცემები კლასიფიცირდება იმისდა მიხედვით, რამდენად ასახავს ისინი დაკვირვებად (ემპირიულ) საბაზრო ინფორმაციას. ფინანსური ინსტრუმენტების ბაზარზე აქტივობის დაცემასა და ემპირიული ამოსავალი მონაცემების შემცირებასთან ერთად, იზრდება შეფასების განუსაზღვრელობა. ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების განსამტკიცებლად საჭირო ინფორმაცია შეიძლება განსხვავდებოდეს ხასიათისა და საიმედოობის ხარისხის მიხედვით, რაც დამოკიდებულია იმაზე, რამდენად არის შესაძლებელი მისი შეფასებისთვის აუცილებელი ამოსავალი საბაზრო მონაცემების მოპოვება, რაზედაც, თავის მხრივ, გავლენას ახდენს ბაზრის მახასიათებლები (მაგალითად, როგორია საბაზრო

აქტივობის დონე და ოპერაციები საფონდო ბირჟაზე ხორციელდება თუ არასაბირჟო ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე). მაშასადამე, შეფასების განსამტკიცებლად გამოყენებული მტკიცებულებების ხასიათსა და საიმედოობის ხარისხს ყოველთვის დიდი მნიშვნელობა აქვს და ხელმძღვანელობას სულ უფრო უჭირს შეფასების განსამტკიცებლად ინფორმაციის მოპოვება, როდესაც ბაზრები არააქტიურები ხდებიან და მცირდება იმის შესაძლებლობა, რომ ამოსავალ მონაცემებად გამოიყენონ ემპირიული საბაზრო მონაცემები.

39. როდესაც არ არსებობს ემპირიული ამოსავალი მონაცემები, სუბიექტი იყენებს არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს (მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები), რომლებიც ასახავს იმ დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების ფასის დადგენისას, მათ შორის დაშვებებს, რომლებიც ეხება რისკებს. ამგვარი არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები მიიღება ყველაზე ზუსტი და საიმედო ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც მოცემულ გარემოებებში არის ხელმისაწვდომი. არაემპირიული ამოსავალი მონაცემების მომზადება სუბიექტმა შეიძლება დაიწყოს საკუთარი მონაცემებით, რომლებიც შემდეგ დაკორექტირდება, თუკი არსებული დასაბუთებული ინფორმაცია იმაზე მიანიშნებს, რომ (ა) ბაზრის სხვა მონაწილეები სხვა მონაცემებს გამოიყენებდნენ, ან (ბ) სუბიექტს განსაკუთრებული მახასიათებლები გააჩნია, რაც არ გააჩნიათ ბაზრის სხვა მონაწილეებს (მაგალითად, სინერგიის ეფექტი, რომელსაც მხოლოდ მოცემული სუბიექტი იღებს).

არააქტიური ბაზრების გავლენა

40. შეფასების განუსაზღვრელობა მით უფრო იზრდება და შეფასების პროცედურაც რთულდება, როდესაც იკლებს იმ ბაზრების აქტივობა, სადაც მიმოიქცევა ფინანსური ინსტრუმენტები ან მათი კომპონენტები. არ არსებობს აშკარა მომენტი, როდესაც აქტიური ბაზარი არააქტიურად გადაიქცევა, თუმცაღა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება მოიცავდეს სახელმძღვანელო მითითებებს ამ საკითხზე. არააქტიური ბაზრისთვის დამახასიათებელ თავისებურებებში შედის სავაჭრო აქტივობის მოცულობისა და დონის მნიშვნელოვანი შემცირება, ფასების მნიშვნელოვანი ცვალებადობა დროთა განმავლობაში ან სხვადასხვა ბაზრის მონაწილეთა ფასებში არსებული მნიშვნელოვანი განსხვავებები, ასევე ისეთი ფასების გამოყენება, რომლებიც არ ასახავს მიმდინარე ღირებულებას. თუმცა, იმისათვის, რომ შეფასდეს, ბაზარი არის თუ არა არააქტიური, აუცილებელია პროფესიული განსჯის გამოყენება.

41. არააქტიურ ბაზრებზე შესაძლოა კოტირებული ფასები მოძველდეს (ე.ი. აღარ ასახავდეს მიმდინარე ღირებულებას), შეიძლება კოტირებული ფასები აღარ იყოს ის ფასები, რომლითაც ბაზრის მონაწილეებს შეუძლიათ სავაჭრო ოპერაციების განხორციელება, ან შესაძლოა ასახავდეს იძულებით ოპერაციების ფასებს (მაგალითად, როდესაც გამყიდველმა აუცილებლად უნდა გაყიდოს აქტივი მარეგულირებელი ან სამართლებრივი მოთხოვნების შესასრულებლად, ან გამყიდველი იძულებულია, დაუყოვნებლივ გაყიდოს აქტივი ლიკვიდობის უზრუნველსაყოფად ან იმიტომ, რომ ერთადერთი პოტენციური მყიდველი არსებობს დადგენილი სამართლებრივი შეზღუდვების ან დროში შეზღუდვის გამო). შესაბამისად, შეფასება ტარდება მე-2 და მე-3 დონის ამოსავალ მონაცემებზე დაყრდნობით. ასეთი შემთხვევებისთვის სუბიექტს შეიძლება:

- ჰქონდეს შეფასების პოლიტიკა, რომელიც მოიცავს პროცედურას, რომლის მეშვეობითაც ადგენენ, არსებობს თუ არა 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები;

- გააზრებული ჰქონდეს, როგორ გამოიყენება კონკრეტული ფასები ან გარე წყაროებიდან მიღებული მონაცემები შეფასების მეთოდებისთვის საჭირო ამოსავალი მონაცემების სახით, იმისათვის, რომ შეაფასოს ამ ფასებისა და მონაცემების საიმედოობა. მაგალითად, აქტიურ ბაზარზე ბროკერის მიერ დადგენილი ფასი/განაკვეთი ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის, რომელიც ადრე არ მიმოიქცეოდა ბირჟაზე, სავარაუდოდ, ასახავს ანალოგიური ფინანსური ინსტრუმენტებით ფაქტობრივად განხორციელებული ოპერაციების ფასებს, მაგრამ ბაზრის აქტივობის შემცირებასთან ერთად, ბროკერის ფასები/განაკვეთები შესაძლოა სულ უფრო მეტად ეყრდნობოდეს თვითონ ბროკერის საკუთარ შეფასების მეთოდებს, რომლებსაც იყენებს ფასების დასადგენად;

- გააზრებული ჰქონდეს, რა გავლენას ახდენს საბაზრო პირობების გაუარესება კონტრაჰენტზე, ასევე კონტრაჰენტის ანალოგიური სუბიექტების საქმიანობის პირობების გაუარესება შეიძლება თუ არა იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ კონტრაჰენტმა შეიძლება ვერ შეასრულოს თავისი ვალდებულებები (ე.ი. ვალდებულებების შეუსრულებლობის რისკი);

- ჰქონდეს პოლიტიკა შეფასების განუსაზღვრელობის კორექტირებისთვის. ამგვარი კორექტირებები შეიძლება მოიცავდეს თვითონ მოდელის კორექტირებას, კორექტირებას ლიკვიდობის

რისკის გასათვალისწინებლად, კორექტირებას საკრედიტო რისკით და კორექტირებას სხვა რისკების გასათვალისწინებლად;

- ჰქონდეს შესაძლებლობა, რომ გამოითვალოს რეალისტური შედეგების დიაპაზონი, განუსაზღვრელობის ფაქტორების გათვალისწინებით, მაგალითად მგრძნობელობის ანალიზის ჩატარებით; და

- ჰქონდეს პოლიტიკა იმის დასადგენად, სამართლიანი ღირებულების შეფასების ამოსავალი მონაცემები როდის გადადის სხვა დონეში, სამართლიანი ღირებულების შეფასების იერარქიულ სტრუქტურაში.

42. განსაკუთრებული სირთულეები შეიძლება მაშინ წარმოიშვას, როდესაც კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული სავაჭრო ოპერაციების რაოდენობა ბაზარზე სერიოზულად მცირდება, ან საერთოდ წყდება. ასეთ სიტუაციაში, სავარაუდოდ, აუცილებელი გახდება შეფასების მოდელის გამოყენება ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად, რომლებიც ადრე შეფასებული იყო საბაზრო ფასების გამოყენებით.

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული შეფასების პროცესი (პროცედურა)

43. მეთოდები, რომლის გამოყენებაც ხელმძღვანელობას შეუძლია თავისი ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად, მოიცავს ემპირიულ ფასებს (მიმდინარე საბაზრო ფასებს), უახლოეს პერიოდში განხორციელებული ოპერაციების ფასებს და ასევე მოდელებს, რომლებშიც გამოიყენება ემპირიული ან არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები. გარდა ამისა, ხელმძღვანელობამ შეიძლება:

ა) გამოიყენოს ფასების გარე წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია ფასების შესახებ, როგორიცაა, მაგალითად ფასების საინფორმაციო სამსახურების მონაცემები ან ბროკერის ფასები/განაკვეთები; ან

ბ) მიმართოს შემფასებელ ექსპერტს.

გარე წყაროები და შემფასებელი ექსპერტები ფასების დასადგენად შეიძლება იყენებდნენ ზემოხსნებული მეთოდებიდან რომელიმეს, ან ერთდროულად რამდენიმე მათგანს.

44. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ბევრ საფუძვლებში ფინანსური ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულების ყველაზე სარწმუნო მტკიცებულებად მიიჩნევა მიმდინარე ოპერაციების ფასები, რომლებიც ხორციელდება აქტიურ ბაზარზე (ე.ი. 1-ლი დონის

ამოსავალი მონაცემები). ასეთ შემთხვევაში, ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების განსაზღვრა შედარებით ადვილია. ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების კოტირებული ფასების მოპოვება, რომლებიც ბირჟაზე კოტირებულია, ან მიმოიქცევა არასაბირჟო ლიკვიდურ ბაზრებზე, შესაძლებელია ფინანსური გამოცემებიდან, უშუალოდ ბირჟიდან ან ფასების საინფორმაციო სამსახურებიდან. კოტირებული ფასების გამოყენებისას მნიშვნელოვანია, რომ ხელმძღვანელობამ გაიცნობიეროს, რა უდევს საფუძვლად კოტირებულ ფასებს, რათა დარწმუნდეს, რომ ფასი ასახავს შეფასების თარიღისთვის არსებულ საბაზრო პირობებს. ფინანსური გამოცემებიდან ან ბირჟებიდან მოპოვებული კოტირებული ფასები საკმარის მტკიცებულებებს შეიძლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში უზრუნველყოფდეს სამართლიანი ღირებულების განსამტკიცებლად, როდესაც, მაგალითად:

ა) ფასები არ არის მოძველებული, ან `არააქტუალური~ (მაგალითად, თუ ეს ფასები არ ეყრდნობა უკანასკნელად შესრულებულ სავაჭრო ოპერაციას, რომლის შემდეგ გარკვეული დრო არის გასული); და

ბ) ასახავს ისეთ ფასებს, რომლითაც დილერები განახორციელებდნენ ფინანსური ინსტრუმენტით ფაქტობრივ ოპერაციას საკმარისი რეგულარულობით და საკმარისი მოცულობით.

45. როდესაც არ არსებობს ფინანსური ინსტრუმენტის შესახებ ემპირიული საბაზრო ფასი (ე.ი. 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები), შეიძლება აუცილებელი გახდეს, რომ სუბიექტმა ფინანსური ინსტრუმენტის შესაფასებლად ინფორმაცია შეაგროვოს ფასის სხვა ინდიკატორების შესახებ, რომლებსაც გამოიყენებს შეფასების მეთოდში. ფასის ინდიკატორები შეიძლება იყოს:

- უახლოეს პერიოდში ამავე ფინანსური ინსტრუმენტით განხორციელებული ოპერაციები, მათ შორის ოპერაციები, რომლებიც განხორციელდა საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ. ამასთან აუცილებელია, სუბიექტმა დაადგინოს, საჭიროა თუ არა კორექტირებების შეტანა შეფასების თარიღსა და ოპერაციის განხორციელების თარიღს შორის პერიოდში საბაზრო პირობებში მომხდარი ცვლილებების გასათვალისწინებლად, რადგან ამგვარი ოპერაციები ყოველთვის არ ასახავს იმ საბაზრო პირობებს, რომლებიც არსებობდა საანგარიშგებო თარიღისთვის. გარდა ამისა, შესაძლებელია, რომ ეს ოპერაცია იყოს იძულებითი და, მაშასადამე, არ იქნება ნებაყოფლობით განხორციელებული სავაჭრო ოპერაციის ფასის ინდიკატორი;

- ანალოგიური ინსტრუმენტებით განხორციელებული მიმდინარე ოპერაციები ან უახლოეს პერიოდში განხორციელებული ოპერაციები (ასეთ ინდიკატორს ხშირად უწოდებენ `ანალოგის ფასს~). აუცილებელი იქნება ანალოგის ფასის კორექტირება, რათა გათვალისწინებული იყოს განსხვავება ანალოგებსა და შესაფასებელ ფინანსურ ინსტრუმენტს შორის, მაგალითად, ორ ინსტრუმენტს შორის განსხვავება ლიკვიდობის, ან საკრედიტო რისკის მიხედვით;

- ანალოგიური ფინანსური ინსტრუმენტების ინდექსები. ისევე, როგორც ანალოგიური ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების შემთხვევაში, ამ შემთხვევაშიც აუცილებელი იქნება კორექტირების შეტანა, რათა გათვალისწინებული იყოს განსხვავება შესაფასებელ ფინანსურ ინსტრუმენტსა და იმ ინსტრუმენტ(ებ)ს შორის, რომლის საფუძველზეც განისაზღვრა სუბიექტის მიერ გამოყენებული ინდექსი.

46. იგულისხმება, რომ ხელმძღვანელობა დოკუმენტურად აფორმებს შეფასების პოლიტიკასა და კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტისთვის გამოყენებულ შეფასების მოდელს, მათ შორის არგუმენტაციას, რის გამოც გამოიყენეს ესა თუ ის მოდელი(ებ)ი და როგორ შეარჩიეს შეფასების მეთოდიკაში გამოყენებული დაშვებები, ასევე, აღწერილი ექნება სუბიექტის მიერ განხილული საკითხი იმის თაობაზე, აუცილებელია თუ არა შეფასების განუსაზღვრელობის კორექტირება.

მოდელები

47. თუ შეუძლებელია ფინანსური ინსტრუმენტების ფასის შესახებ ინფორმაციის პირდაპირ მოპოვება ბაზარზე განხორციელებული ოპერაციებიდან, ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად შესაძლებელია მოდელების გამოყენება. მოდელები შეიძლება იყოს მარტივი, როგორიცაა, მაგალითად ობლიგაციის ფასის დასადგენად ფართოდ გამოყენებული ფორმულა, ან რთული, რომელიც მოიცავს კომპლექსურ, სპეციალურად დამუშავებული პროგრამული უზრუნველყოფის საშუალებებს ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემების საფუძველზე. ბევრ მოდელს საფუძვლად უდევს დისკონტირებული ფულადი ნაკადების გამოთვლები.

48. მოდელი, როგორც ასეთი, თავის თავში მოიცავს მეთოდიკას, დაშვებებსა და მონაცემებს. მეთოდიკაში აღწერილია ის წესები და პრინციპები, რომლებიც არეგულირებს შეფასების მოდელში ცვლად

სიდიდეებს შორის ურთიერთკავშირს. დაშვებებს უწოდებენ მოდელში გამოყენებულ განუსაზღვრელი ცვლადი სიდიდეების მიახლოებით (შეფასებით) მნიშვნელობებს. მონაცემები შეიძლება იყოს ფაქტობრივი, ან ჰიპოთეზური ინფორმაცია ფინანსური ინსტრუმენტის შესახებ, ან სხვა ამოსავალი მონაცემები, რომლებიც ეხება ფინანსურ ინსტრუმენტს.

49. ფინანსური ინსტრუმენტის შესაფასებლად გამოყენებული მოდელის შექმნისას/დამუშავებისას ან მისი გამოცდისას, გარემოებებისდა მიხედვით, სუბიექტმა შეიძლება განიხილოს შემდეგი საკითხები:

- შემოწმდა თუ არა მოდელი გამოყენებამდე და შემდეგ პერიოდულად მოწმდებოდა თუ არა, რომ მოდელი ისევ შესაფერისია დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად. სუბიექტში მოქმედი მოდელის მისაღებობის შემოწმების პროცესი შეიძლება მოიცავდეს:
  - მეთოდიკის თეორიული დასაბუთებულობისა და მათემატიკური სიზუსტის შეფასებას, მათ შორის, მოდელის პარამეტრებისა და მგრძნობელობის დასაშვები ზღვრების მისაღებობის შეფასებას;
  - მოდელის ამოსავალი მონაცემების სისრულისა და მათი თავსებადობის შეფასებას საბაზრო პრაქტიკასთან, ასევე სათანადო ამოსავალი მონაცემების არსებობის შეფასებას, რომლებიც მოდელში გამოიყენება.
- არსებობს თუ არა ცვლილებების კონტროლის სათანადო პოლიტიკა, პროცედურები და მოდელის დაცვის კონტროლის საშუალებები;
- სათანადოდ შეიცვალა ან დაკორექტირდა თუ არა მოდელი დროულად, საბაზრო პირობების ცვლილებების გასათვალისწინებლად;
- სუბიექტის სპეციალური და ობიექტური ფუნქციური განყოფილების თანამშრომლები მოდელის ვარგისიანობის დასადგენად პერიოდულად ამოწმებენ თუ არა მოდელს და ატარებენ თუ არა მის ტესტირებას (გამოცდას). ამგვარი ღონისძიებების გატარება უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ მოდელის გამოყენების შედეგად მიღებული მონაცემები სავსებით რეპრეზენტაციული იქნება ფინანსური ინსტრუმენტის იმ ფასის (შეფასების), რომელსაც ამ ინსტრუმენტისთვის დაადგენდნენ ბაზრის მონაწილეები;

- მოდელში მაქსიმალურად გამოიყენება თუ არა სათანადო ემპირიული ამოსავალი მონაცემები და მინიმალურად გამოიყენება თუ არა არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები;

- კორექტირდება თუ არა მოდელის შედეგები იმ დაშვებების ასახვის მიზნით, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ ანალოგიურ სიტუაციაში;

- არის თუ არა მოდელი სათანადოდ დოკუმენტირებული, მათ შორის მოდელის გამოყენების სფეროები და შეზღუდვები, ასევე მისი ძირითადი პარამეტრები, აუცილებელი მონაცემები, მოდელის ვარგისიანობის (მისაღებობის) დასადგენად ჩატარებული ანალიზი და ნებისმიერი კორექტირება, რომელიც შეიტანეს მოდელის გამოყენებით მიღებულ შედეგებში.

მარტივი ფინანსური ინსტრუმენტის მაგალითი

50. ქვემოთ აღწერილია, როგორ შეიძლება მოდელის გამოყენება ისეთი მარტივი ფინანსური ინსტრუმენტის შესაფასებლად, რომელსაც უწოდებენ აქტივებით უზრუნველყოფილ ფასიან ქაღალდს.[8] ვინაიდან აქტივებით უზრუნველყოფილი ფასიანი ქაღალდების შეფასება ხშირად მე-2 და მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემების საფუძველზე ხდება, არცთუ ისე იშვიათად მათი შეფასების დასადგენად მოდელებს იყენებენ და ეს პროცედურა მოიცავს:

    - ფასიანი ქაღალდის ტიპის გარკვევას, რისთვისაც აუცილებელია (ა) უზრუნველყოფის სახით გამოყენებული აქტივისა და (ბ) ფასიანი ქაღალდის პირობების განხილვა. უზრუნველყოფის სახით გამოყენებული საბაზო აქტივის საფუძველზე ხდება ფულადი ნაკადების წარმოქმნის ვადებისა და ოდენობის შეფასება, როგორიცაა, მაგალითად იპოთეკის, ან საკრედიტო ბარათის პროცენტისა და ძირითადი თანხის გადახდა;

    - ფასიანი ქაღალდის პირობების გარკვევას, რაც გულისხმობს ფულად ნაკადებზე ხელშეკრულებით გათვალისწინებული უფლებების შეფასებას (როგორიცაა, მაგალითად დაფარვის წესი) და ასევე ვალდებულებების შეუსრულებლობის ყველა შემთხვევის შეფასებას. დაფარვის წესი, რასაც ხშირად მოთხოვ-

8. აქტივებით უზრუნველყოფილი ფასიანი ქაღალდი ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტია, რომელიც უზრუნველყოფილია საბაზო აქტივების გარკვეული ჯგუფით (ე.წ. უზრუნველყოფით, როგორიცაა, მაგალითად საკრედიტო ბარათების მოთხოვნების ნაშთები, ან ავტომანქანის კრედიტი), რომლის ღირებულება და შემოსავალი განისაზღვრება ამ საბაზო აქტივების ხარჯზე.

ნების დაკმაყოფილების თანამიმდევრობას უწოდებენ, განსაზღვრავს იმ პირობებს, რომლის თანახმადაც ზოგიერთი კლასის ფასიანი ქაღალდების მფლობელებს უფრო ადრე უხდიან (პირველი რიგის ვალი), ვიდრე სხვა კლასის ფასიანი ქაღალდების მფლობელებს (სუბორდინირებული ვალი). თითოეული კლასის ფასიანი ქაღალდების მფლობელების მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების გამოსათვლელად გამოიყენება თითოეული კლასის ფასიანი ქაღალდების მფლობელების უფლებები ფულად ნაკადებზე, რასაც ხშირად ფულადი სახსრების გამოყენების თანამიმდევრობას უწოდებენ, ასევე ფულადი ნაკადების წარმოქმნის ვადებსა და ოდენობასთან დაკავშირებული დაშვებები. მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები შემდეგ დისკონტირდება სამართლიანი ღირებულების შეფასების გამოსათვლელად.

51. აქტივებით უზრუნველყოფილი ფასიანი ქაღალდების ფულად ნაკადებზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს უზრუნველყოფის ვადაზე ადრე დაფარვა, ვალდებულებების შეუსრულებლობის პოტენციური რისკი და ამასთან დაკავშირებით მოსალოდნელი ზარალის დონე. ვადაზე ადრე დაფარვასთან დაკავშირებული დაშვებები (თუ გამოიყენება), საზოგადოდ, ეყრდნობა ანალოგიური უზრუნველყოფის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების შედარებას ფასიანი ქაღალდების უზრუნველყოფის სახით გამოყენებული საბაზო აქტივის განაკვეთებთან. მაგალითად, თუ იპოთეკურ კრედიტებზე დაეცემა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები, მაშინ შეიძლება იმაზე მეტად გაიზარდოს ფასიანი ქაღალდების უზრუნველყოფის სახით გამოყენებული იპოთეკური კრედიტების ვადაზე ადრე დაფარვის ტემპები, ვიდრე თავდაპირველად იყო მოსალოდნელი. ვალდებულებების მოსალოდნელი შეუსრულებლობისა და ზარალის დონის შესაფასებლად აუცილებელია უზრუნველყოფის სახით გამოყენებული აქტივისა და მსესხებლების გულმოდგინედ შეფასება. ეს იმისთვისაა აუცილებელი, რომ შეფასდეს ვალდებულებების შეუსრულებლობის მოსალოდნელი დონე/პროცენტი. მაგალითად, თუ უზრუნველყოფის სახით გამოიყენება საცხოვრებელი ბინის იპოთეკა, ზარალის დონეზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს საცხოვრებელი ბინების ფასების შეფასებებმა ფასიანი ქაღალდის მოქმედების ვადის განმავლობაში.

ფასების შესახებ ინფორმაციის გარე წყაროები

52. სუბიექტებს სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად საჭირო მონაცემების მისაღებად შეუძლიათ ფასების შესახებ გარე წყარო-

ებიდან მიღებული ინფორმაციის გამოყენება. სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, მათ შორის ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად და ამ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების ინფორმაციის მოსამზადებლად შეიძლება აუცილებელი იყოს ისეთი ცოდნა და გამოცდილება, რომელსაც არ ფლობს ხელმძღვანელობა. სუბიექტებს ყოველთვის არა აქვთ იმის შესაძლებლობა, რომ დაამუშაონ შეფასების სათანადო მეთოდები, მათ შორის, მოდელები, რომლებსაც გამოიყენებენ შეფასებისთვის, ამიტომ შეფასების განსაზღვრის მიზნით, ან განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის მოსამზადებლად მათ ფასების შესახებ ინფორმაციის მიღება შეუძლიათ გარე წყაროებიდან. ეს განსაკუთრებით ეხება მცირე სუბიექტებს, ან სუბიექტებს, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს არ ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით (მაგალითად, არასაფინანსო დაწესებულებები, რომლებსაც გააჩნიათ საფინანსო განყოფილებები). შეფასებაზე საბოლოო პასუხისმგებლობა ხელმძღვანელობას ეკისრება იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მან გამოიყენა ფასების გარე წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია.

53. გარდა ამისა, ფასების შესახებ გარე წყაროდან მიღებული ინფორმაციის გამოყენება შესაძლებელია იმ შემთხვევაშიც, როდესაც სუბიექტს შეზღუდულ ვადებში არ შეუძლია დიდი მოცულობის ფასიანი ქაღალდების ფასის დადგენა. ასეთ სიტუაციას ხშირად აწყდებიან საინვესტიციო ფონდები, რომლებიც თავიანთ სახსრებს აბანდებენ მიმოქცევაში მყოფ ფასიან ქაღალდებში და ვალდებულები არიან, ყოველდღიურად განსაზღვრონ აქტივების წმინდა ღირებულება. სხვა სუბიექტებში შესაძლოა ხელმძღვანელობას ჰქონდეს დანერგილი ფინანსური ინსტრუმენტების ფასის განსაზღვრის საკუთარი პროცესი, მაგრამ იმავდროულად ფასების შესახებ გარე წყაროებიდან მიღებულ ინფორმაციას იყენებდეს საკუთარი შეფასებების განსამტკიცებლად.

54. ზემოაღნიშნული ერთი ან რამდენიმე მიზეზის გამო, სუბიექტების უმეტესობა ფასიანი ქაღალადების შეფასებისას იყენებენ ფასების გარე წყაროებიდან მიღებულ ინფორმაციას - ან როგორც ინფორმაციის ძირითად წყაროს, ან როგორც ინფორმაციის წყაროს საკუთარი შეფასებების განსამტკიცებლად. ფასების ინფორმაციის გარე წყაროები შეიძლება დაიყოს შემდეგ კატეგორიებად:

- ფასების საინფორმაციო სამსახურები, მათ შორის, რომლებიც ინფორმაციას გასცემენ შეთანხმებული ფასების შესახებ; და

- ბროკერები, რომლებიც ინფორმაციას გასცემენ საკუთარი განაკვეთების შესახებ.

ფასების საინფორმაციო სამსახურები

55. ფასების საინფორმაციო სამსახურებიდან სუბიექტები ფასებისა და მასთან დაკავშირებული სხვა მონაცემების შესახებ ინფორმაციას იღებენ ფართო სპექტრის ფინანსური ინსტრუმენტების თაობაზე. ხშირად ეს სამსახურები ყოველდღიურად დიდი მოცულობის ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებას ახორციელებენ. ამგვარი შეფასებების განსაზღვრა საინფორმაციო სამსახურებს შეუძლიათ საბაზრო მონაცემების შეგროვებისა და ფასების შესახებ მრავალი სხვადასხვა წყაროდან (მათ შორის ბაზრის აქტიური მონაწილეებისგან) მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე, ხოლო ზოგჯერ სამართლიანი ღირებულების შეფასების საკუთარი მეთოდების გამოყენებით. ფასის დასადგენად საინფორმაციო სამსახურები შეიძლება ერთობლივად რამდენიმე მიდგომას იყენებდნენ. სუბიექტები ფასების საინფორმაციო სამსახურებისგან მიღებულ ინფორმაციას ხშირად იყენებენ ისეთი ფასების დასადგენად, რომელიც ეყრდნობა მე-2 დონის ამოსავალ მონაცემებს. ფასების საინფორმაციო სამსახურებში შეიძლება ეფექტური კონტროლის სისტემა იყოს დანერგილი ფასების გაანგარიშების პროცედურებზე და ხშირად მათი მომხმარებლები არიან სრულიად განსხვავებული მხარეები, მათ შორის გამყიდველი და მყიდველი ინვესტორები, სუბიექტების დოკუმენტაციის დამუშავებისა და ორგანიზაციული კონტროლის განყოფილებები, აუდიტორები და სხვ.

56. ხშირად ფასების საინფორმაციო სამსახურებს დანერგილი აქვთ ფორმალური პროცესი, რომლის ფარგლებშიც მომხმარებლებს შეუძლიათ მათგან მიღებულ ფასებზე შედავება. აღნიშნული პროცესის თანახმად, როგორც წესი, მომხმარებლებმა უნდა წარმოადგინონ მტკიცებულებები, რომლებიც ადასტურებს სხვა ფასს. ამასთან, შემოსული პრეტენზიები იყოფა კატეგორიებად, წარმოდგენილი მტკიცებულებების ხარისხის მიხედვით. მაგალითად, პრეტენზია, რომელიც ეყრდნობა უახლოეს პერიოდში მოცემული ფინანსური ინსტრუმენტის გაყიდვის ოპერაციას, რომლის შესახებაც ინფორმაცია არ ჰქონდა საინფორმაციო სამსახურს, შეიძლება დაკმაყოფილდეს. მეორე მხრივ, პრეტენზია, რომელიც ეყრდნობა მომხმარებლის მიერ საკუთარი მეთოდებით გამოთვლილ შეფასებას, შეიძლება უფრო დეტალურად გამოიკვლიონ. ამგვარად, ფასების საინფორმაციო სამსახურს, რომლის მომხმარებლების უმეტესობა ბაზრის წამყვანი მონაწილეები არიან (როგორც გამყიდველები, ისე

მყიდველები) შეიძლება ჰქონდეს იმის შესაძლებლობა, რომ მუდმივად აკორექტირებდეს ფასებს, რათა მათი ფასები, შეძლებისდაგვარად, მაქსიმალურად ასახავდეს იმ ინფორმაციას, რომელსაც ფლობენ ბაზრის მონაწილეები.

საინფორმაციო სამსახურები, რომლებიც ინფორმაციას გასცემენ შეთანხმებული ფასების შესახებ

57. ზოგიერთი სუბიექტი შეიძლება იყენებდეს ისეთი სამსახურებიდან მიღებულ ინფორმაციას ფასებთან დაკავშირებით, რომლებსაც გააჩნიათ ფასების შესახებ შეთანხმებული ინფორმაცია. ამგვარი სამსახურები განსხვავდებიან ფასების დანარჩენი საინფორმაციო სამსახურებისგან. სამსახურები, რომლებიც ინფორმაციას გასცემენ შეთანხმებული ფასების შესახებ, ფინანსური ინსტრუმენტის ფასთან დაკავშირებით ინფორმაციას იღებენ ფასების განსაზღვრაში მონაწილე რამდენიმე სუბიექტისგან (ე.წ. ხელმომწერი მომხმარებლებისგან). თითოეული მომხმარებელი ფასების საინფორმაციო სამსახურს აწვდის ინფორმაციას თავისი ფასების შესახებ. საინფორმაციო სამსახური ამ ინფორმაციას მიიჩნევს კონფიდენციალურად და თითოეულ მომხმარებელს აწვდის შეთანხმებულ ფასს. შეთანხმებული ფასი, როგორც წესი, წარმოადგენს საშუალო არითმეტიკულ მნიშვნელობას. ფასის საშუალო არითმეტიკული მნიშვნელობა გამოითვლება მიღებული მონაცემების სათანადო დამუშავების შემდეგ, რომლის მიზანია მკვეთრად განსხვავებული (ანომალური) ფასების გავლენის ელიმინირება. ზოგიერთი ბაზრებისთვის, როგორიცაა მაგალითად, უჩვეულო წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების ბაზარი, ამგვარი შეთანხმებული ფასები შეიძლება ყველაზე ზუსტ ხელმისაწვდომ ინფორმაციას წარმოადგენდეს. თუმცა, შეთანხმებული ფასების რეპრეზენტაციული საიმედოობის შეფასებისას ბევრი ფაქტორია გასათვალისწინებელი, მაგალითად, შემდეგი:

- ხელმომწერებისგან წარმოდგენილი ფასები ფაქტობრივად შესრულებულ ოპერაციებს ასახავს თუ მხოლოდ ინდიკაციური (საორიენტაციო) ფასებია, რომლებიც მათ თვითონ გამოითვალეს შეფასების საკუთარი მეთოდებით;
- რამდენი წყაროსგან იყო მიღებული ინფორმაცია ფასების შესახებ;
- იმ წყაროების ხარისხი, რომლის ინფორმაციასაც იყენებს შეთანხმებული ფასების საინფორმაციო სამსახური;

- გამოკითხვაში მონაწილეთა შორის არიან თუ არა ბაზრის წამყვანი მონაწილეები.

58. როგორც წესი, შეთანხმებული ფასები ხელმისაწვდომია მხოლოდ ხელმომწერი მომხმარებლებისთვის, რომლებიც საინფორმაციო სამსახურს ინფორმაციას აწვდიან საკუთარი ფასების შესახებ. მაშასადამე, ყველა სუბიექტისთვის უშუალოდ ხელმისაწვდომი არ იქნება შეთანხმებული ფასები. ვინაიდან ხელმომწერ მომხმარებელს, საზოგადოდ, არ ეცოდინება, როგორ დამუშავდა ხელმომწერი მომხმარებლების მიერ მიწოდებული ფასები, ხელმძღვანელობას თავისი შეფასების განსამტკიცებლად შეიძლება დასჭირდეს სხვა წყაროებიდან მოპოვებული მტკიცებულებებიც, შეთანხმებული ფასების შესახებ იმ ინფორმაციასთან ერთად, რომელიც მიიღო ფასების საინფორმაციო სამსახურიდან. კერძოდ, ამგვარი მტკიცებულებები შესაძლოა იმ შემთხვევაში გახდეს საჭირო, თუ წყაროებს საინფორმაციო სამსახურისთვის მიწოდებული აქვთ ინდიკაციური ფასები, რომლებიც შეფასების საკუთარ მეთოდებზე დაყრდნობით გამოითვალეს და ხელმძღვანელობა ვერ არკვევს, როგორ იყო გამოთვლილი ეს ფასები.

ბროკერები, რომლებიც ინფორმაციას გასცემენ საკუთარი განაკვეთების შესახებ

59. ვინაიდან ბროკერები თავის მომხმარებლებს ფასებს სთავაზობენ მხოლოდ არაძირითადი მომსახურების სახით, მათი ფასები ბევრად განსხვავდება ფასების საინფორმაციო სამსახურებიდან მიღებული ფასებისგან. ბროკერებს შეიძლება მაინცდამაინც არ სურდეთ ინფორმაციის გაცემა ფასების განსაზღვრის საკუთარი პროცედურების შესახებ, მაგრამ შესაძლოა მათ ინფორმაცია ჰქონდეთ ისეთი ოპერაციების თაობაზე, რომლის ინფორმაციას არ ფლობს ფასების საინფორმაციო სამსახური. ბროკერების ფასები/განაკვეთები შეიძლება იყოს მყარი (განხორციელებადი) ან ინდიკაციური. ინდიკაციური ფასები თვითონ ბროკერების მიერ გამოთვლილი სამართლიანი ღირებულების საუკეთესო შეფასებებია, ხოლო ბროკერების მყარი განაკვეთები იმ ფასებზე მიგვანიშნებს, რა ფასადაც ბროკერი მზად არის, რომ ოპერაცია განახორციელოს. ბროკერების მყარი ფასები/განაკვეთები სამართლიანი ღირებულების სარწმუნო მტკიცებულებაა. ინდიკაციური ფასები ნაკლებად სარწმუნოა, იმის გამო, რომ ცნობილი არ არის, რა მეთოდებით გამოითვალა ბროკერმა ისინი. გარდა ამისა, ბროკერის მიერ ფასების განსაზღვრის პროცედურებზე დადგენილი კონტროლის საშუალებების სიმკაცრეც სხვადასხვანაირი იქნება, იმისდა მიხედვით, აქვს თუ არა ბროკერს

საკუთარ პორტფელში ასეთი ფასიანი ქაღალდი. ბროკერის ფასებს/განაკვეთებს ხშირად იყენებენ ისეთი ფასიანი ქაღალდებისთვის, რომლის შესაფასებლადაც მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები გამოიყენება; ამასთან, ხშირად ამგვარი ფასები შეიძლება ერთადერთი ინფორმაცია იყოს, რომლის მიღებაც შესაძლებელია გარე წყაროებიდან.

ფასების გარე წყაროებთან დაკავშირებული სხვა საკითხები

60. როდესაც ხელმძღვანელობისთვის ცნობილია, როგორ ანგარიშობენ ფასებს ფასების საინფორმაციო წყაროები, ის შეძლებს იმის დადგენას, გამოადგება თუ არა ეს ინფორმაცია საკუთარი შეფასების გამოთვლებში, მათ შორის ამოსავალი მონაცემების სახით, შეფასების საკუთარ მეთოდში გამოსაყენებლად. გარდა ამისა, ამოსავალი მონაცემების დონის მიხედვით დაადგენს, რომელ კატეგორიას უნდა მიაკუთვნოს ფასიანი ქაღალდი ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნებისთვის. მაგალითად, ფასების გარე წყაროები შეიძლება ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად საკუთარ მოდელებს იყენებდნენ, ამიტომ ხელმძღვანელობისთვის მნიშვნელოვანია იმის ცოდნა, რა მეთოდიკა, დაშვებები და მონაცემები გამოიყენეს მოდელში.

61. თუ სამართლიანი ღირებულების შეფასების შესახებ გარე წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია არ ეყრდნობა აქტიური ბაზრის მიმდინარე ფასებს, აუცილებელია ხელმძღვანელობამ დაადგინოს, სამართლიანი ღირებულების შეფასება გამოთვლილი იყო თუ არა ისეთი მეთოდით, რომელიც შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს. სამართლიანი ღირებულების შეფასების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად ხელმძღვანელობამ უნდა იცოდეს:

- რა მეთოდით განსაზღვრეს სამართლიანი ღირებულების შეფასება (მაგალითად, გამოიყენეს თუ არა შეფასების რომელიმე მეთოდი), რათა განსაზღვროს, შეესაბამება თუ არა სამართლიანი ღირებულების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდი იმ მიზანს, რისთვისაც გამოითვალეს სამართლიანი ღირებულება;

- ეს შეფასებები ინდიკაციური ფასებია, ინდიკაციური სპრედია თუ იურიდიული ძალის მქონე შეთავაზების ფასი; და

- ფასების ინფორმაციის გარე წყაროები რამდენად ხშირად ანგარიშობენ სამართლიანი ღირებულების შეფასებებს, რის საფუძველზეც დაადგენს, ასახავს თუ არა ეს შეფასებები შეფასების თარიღისთვის არსებულ საბაზრო პირობებს.

თუ ხელმძღვანელობას ეცოდინება, რის საფუძველზე გამოთვალეს ფასების ინფორმაციის გარე წყაროებმა თავიანთი შეფასებები იმ კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის, რომლებსაც სუბიექტი ფლობს, ხელმძღვანელობას გაუადვილდება იმის შეფასება, რამდენად გამოსადეგი და საიმედოა ეს მტკიცებულებები საკუთარი შეფასებების განსამტკიცებლად.

62. სხვადასხვა წყაროდან მიღებული ინდიკაციური ფასები შეიძლება განსხვავებული იყოს. იმის ცოდნა, როგორ განსაზღვრეს ინდიკაციური ფასები და მათ შორის არსებული განსხვავებების გამოკვლევა ხელმძღვანელობას ეხმარება იმ მტკიცებულებების საიმედოობის დადასტურებაში, რომლებიც გამოიყენა თავისი ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად და ამის საფუძველზე შეძლებს იმის დადგენას, დასაბუთებულია თუ არა ეს შეფასებები. შეიძლება მიზანშეწონილი არ იყოს, რომ სუბიექტმა გარედან მიღებული შეფასებების საფუძველზე, მარტივად საშუალო არითმეტიკული მნიშვნელობა გამოითვალოს, ყოველგვარი დამატებითი გამოკვლევის გარეშე, ვინაიდან ფასების მთელი მწკრივიდან რომელიმე ერთი ფასი შეიძლება ყველაზე უფრო ზუსტად ასახავდეს სამართლიან ღირებულებას და ეს ფასი შეიძლება არ იყოს ფასების საშუალო მნიშვნელობა. იმისათვის, რომ ხელმძღვანელობამ დაადგინოს, დასაბუთებულია თუ არა ფინანსური ინსტრუმენტების საკუთარი შეფასებები, მას შეუძლია:

- განიხილოს საკითხი იმის შესახებ, ფაქტობრივად განხორციელებული ოპერაციები ხომ არ არის იძულებითი, ნაცვლად იმისა, რომ იყოს მოცემული გარიგების (ოპერაციის) მსურველ მყიდველებსა და გამყიდველებს შორის განხორციელებული ოპერაცია. ასეთი ფასის გამოყენება არ შეიძლება შედარების მიზნებისთვის;

- გააანალიზოს ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით მოსალოდნელი სამომავლო ფულადი ნაკადები. მიღებული შედეგების გამოყენება შესაძლებელია ფასების შესახებ ყველაზე ადეკვატური მონაცემების ინდიკატორად;

- არაემპირიული მონაცემების ხასიათისდა მიხედვით, შეუძლია განახორციელოს ემპირიული ფასების ექსტრაპოლაცია ემპირიულ ფასებამდე (მაგალითად, შესაძლებელია, არსებობდეს ემპირიული მონაცემები მხოლოდ ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ, რომლებსაც 10 წლამდე დაფარვის ვადა აქვთ, მაგრამ შესაძლებელია 10 წლის ვადის მქონე ფინანსური

ინსტრუმენტების ფასების მრუდის ექსტრაპოლაცია ისეთ პერიოდზე, რომელიც აღემატება 10 წელს და შემდეგ მისი გამოყენება ინდიკატორად). ექსტრაპოლაციის გამოყენებისას სიფრთხილის გამოჩენაა საჭირო, რათა არ მოხდეს მისი გავრცელება ისეთ პერიოდზე, რომელიც იმდენად დაშორებულია ბაზრების ემპირიული ფასების მრუდისგან, რომ მისი კავშირი ემპირიულ ფასებთან ექსტრაპოლაციის დროს შეიძლება ძალიან სუსტი და არასაიმედო აღმოჩნდეს;

- ერთმანეთს შეუდაროს პორტფელში არსებული ფინანსური ინსტრუმენტების ფასები, რათა დარწმუნდეს, რომ ანალოგიური ფინანსური ინსტრუმენტების ფასები ერთმანეთს შეესაბამება;
- გამოიყენოს ორი ან მეტი მოდელი თითოეული მოდელით მიღებული შედეგების გასამყარებლად, თითოეულ მოდელში გამოყენებული მონაცემებისა და დაშვებების გათვალისწინებით;
- შეაფასოს შესაბამისი ჰეჯირების ინსტრუმენტებისა და უზრუნველყოფის ფასების ცვლილებები.

გარდა ამისა, იმისათვის, რომ გააანალიზოს საკუთარი შეფასება და გადაწყვეტილება მიიღოს, სუბიექტს შეუძლია სხვა ფაქტორების განხილვაც, რომლებიც შეეფერება სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებს.

შემფასებელი ექსპერტების გამოყენება

63. საკუთარი ფასიანი ქაღალდების ან მათი რომელიმე ნაწილის შესაფასებლად სუბიექტს შეუძლია შემფასებელი ექსპერტის მოწვევა საინვესტიციო ბანკიდან, საბროკერო ფირმიდან ან სხვა სუბიექტიდან, რომელიც ეწევა შეფასებით საქმიანობას. როდესაც ხელმძღვანელობა ექსპერტს იწვევს მისი დავალებით შეფასების განხორციელებლად, მისთვის გაცილებით ადვილად ხელმისაწვდომი ხდება ინფორმაცია გამოყენებული მონაცემებისა და მეთოდიკის შესახებ, ვიდრე იმ შემთხვევაში, როდესაც მიმართავს ფასების საინფორმაციო სამსახურებს, ან იყენებს ბროკერების ფასებს/განაკვეთებს. თუმცა, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ხელმძღვანელობა ექსპერტს იწვევს შეფასებაში დასახმარებლად, საბოლოო პასუხისმგებლობა გამოყენებულ შეფასებაზე მაინც ხელმძღვანელობას ეკისრება.

ფინანსურ ვალდებულებებთან დაკავშირებული საკითხები

64. ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების შეფასების მნიშვნელოვანი ასპექტია საკრედიტო რისკის გავლენის შეცნობა.

ამგვარი შეფასება ასახავს როგორც ემიტენტის, ასევე კრედიტის მხარდამჭერი გარანტის კრედიტუნარიანობას და ფინანსურ სიძლიერეს. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლების მიხედვით ფინანსური ვალდებულებების შეფასება გულისხმობს, რომ ეს ვალდებულება გადაეცემა ბაზრის მონაწილეს შეფასების თარიღისთვის. როდესაც არ არსებობს ფინანსური ვალდებულების ფასის შესახებ ემპირიული საბაზრო მონაცემები, მისი სიდიდე, როგორც წესი, განისაზღვრება იმავე მეთოდით, რომელსაც გამოიყენებდა კონტრაჰენტი შესაბამისი აქტივის ღირებულების შესაფასებლად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ამ ვალდებულებას უკავშირდება სპეციფიკური ფაქტორები (მაგალითად, საკრედიტო რეიტინგის ამაღლება მესამე მხარის ხარჯზე). კერძოდ, ხშირად სუბიექტისთვის რთულია საკუთარი საკრედიტო რისკის[9] შეფასება.

ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა და განმარტება

65. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების უმეტესობა მოიცავს განმარტებით შენიშვნებში ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ ისეთი ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნას, რაც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს, ეფექტურად შეაფასოს სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით შესრულებული ოპერაციების გავლენა, მათ შორის ინფორმაცია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკებისა და განუსაზღვრელობის ფაქტორების შესახებ.

66. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ბევრი საფუძვლები მოითხოვს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით როგორც რაოდენობრივი, ისე ხარისხობრივი ინფორმაციის გამჟღავნებას (მათ შორის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ). ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ბევრი საფუძვლები დიდი რაოდენობის სააღრიცხვო მოთხოვნებს მოიცავს სამართლიანი ღირებულების შეფასებების წარდგენასა და ახსნა-განმარტებასთან დაკავშირებით და ეს მოთხოვნები გაცილებით უფრო მეტ სამუშაოს გულისხმობს, ვიდრე ფინანსური ინსტრუმენტების უბრალოდ შეფასებაა. მაგალითად, ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ გამჟღავნებული ხარისხობრივი ინფორმაცია შეიცავს მნიშვნელოვან კონტექსტუალურ მონაცემებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ინსტრუმენტების პარამეტრებსა და ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულ მომავალი პერიოდების

9. საკუთარი საკრედიტო რისკი არის სამართლიანი ღირებულების ისეთი ცვლილების სიდიდე, რომელიც დაკავშირებული არ არის საბაზრო პირობების შეცვლასთან.

ფულად ნაკადებს. ასეთი მონაცემები ხელს უწყობს ინვესტორების ინფორმირებას იმ რისკების თაობაზე, რომლებსაც მოცემული სუბიექტი ექვემდებარება.

განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის კატეგორიები

67. განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნებია, მაგალითად:

ა) რაოდენობრივი მონაცემების გამჟღავნება, რომლებიც გამოთვლილია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების საფუძველზე (მაგალითად, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების კატეგორიები);

ბ) რაოდენობრივი მონაცემების გამჟღავნება, რომლებიც მნიშვნელოვან განსჯას საჭიროებს (მაგალითად, მგრძნობელობის ანალიზი თითოეული სახის რისკის მიხედვით, რომელსაც სუბიექტი ექვემდებარება);

გ) ხარისხობრივი ინფორმაციის გამჟღავნება, მაგალითად ფინანსური ინსტრუმენტების მართვის სისტემის აღწერა; ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით წარმოქმნილი თითოეული ტიპის რისკის მართვის მიზნების, სუბიექტში დანერგილი შესაბამისი კონტროლის საშუალებების, პოლიტიკისა და პროცედურების აღწერა, ასევე რისკების შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდების აღწერა.

68. რაც უფრო მეტად მგრძნობიარეა შეფასება კონკრეტული ცვლადის ცვლილებასთან მიმართებით, მით უფრო მეტია იმის ალბათობა, რომ აუცილებელი იქნება ისეთი ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში, რომელიც მიუთითებს შეფასებასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობის ფაქტორების არსებობაზე. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები შეიძლება ითვალისწინებდეს მოთხოვნას ინფორმაციის გამჟღავნების თაობაზე მგრძნობელობის ანალიზის შესახებ, მათ შორის სუბიექტის შეფასების მეთოდებში გამოყენებული დაშვებების ცვლილებებზე. მაგალითად, დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება მოითხოვება სამართლიანი ღირებულებით შეფასებულ ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით, რომლის ამოსავალი მონაცემები სამართლიანი ღირებულების შეფასების იერარქიულ სტრუქტურაში მე-3 დონეს მიეკუთვნება; კერძოდ, ისეთი ინფორმაციის, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების ინფორმირებისთვის სამართლიანი ღირებულების ისეთი შეფასებების შესა-

ხებ, რომლებიც ყველაზე მეტად სუბიექტურ ამოსავალ მონაცემებს ეყრდნობა.

69. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები შეიცავს მოთხოვნას ისეთი ინფორმაციის გამჟღავნების თაობაზე, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული იმ რისკების ხასიათისა და სიდიდის შეფასების საშუალებას მისცემს, რომლებსაც ექვემდებარება სუბიექტი საანგარიშგებო თარიღისთვის. ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება შეტანილი იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებში, ან ხელმძღვანელობის წლიურ ანგარიშში, განყოფილებაში „სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის შედეგების ანალიზი და შეფასება~, რომელიც მითითებული იქნება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. გამჟღავნებული ინფორმაციის მოცულობა დამოკიდებულია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით წარმოქმნილი რისკების გავლენის დონეზე სუბიექტზე და მოიცავს შემდეგი ტიპის ხარისხობრივ ინფორმაციას:

- რისკზე დაქვემდებარების ხარისხი და მისი გამომწვევი ფაქტორები, მათ შორის შესაძლო გავლენა სუბიექტის მომავალ ლიკვიდობასა და უზრუნველყოფის საჭიროებაზე;
- სუბიექტის რისკების მართვის მიზნები, პოლიტიკა და პროცედურები და რისკის შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდები;
- ცვლილებები რისკებზე დაქვემდებარების ხარისხსა და რისკების მართვის მიზნებში, პოლიტიკასა და პროცესებში, წინა პერიოდთან შედარებით;

II განყოფილება - ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის თავისებურებები

70. ზოგიერთი ფაქტორის ზემოქმედების გამო შესაძლებელია, რომ ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტი ძალიან გართულდეს, მაგალითად:

- როგორც ხელმძღვანელობას, ასევე აუდიტორსაც შეიძლება გაუჭირდეს ფინანსური ინსტრუმენტების ხასიათის, მათი გამოყენების მიზნებისა და იმ რისკების გაგება, რომლებსაც ექვემდებარება სუბიექტი;
- ბაზრის განწყობა (მოლიდინები) და ლიკვიდობა შეიძლება მკვეთრად იცვლებოდეს, რაც ხელმძღვანელობას აიძულებს, ეფექტიანად მართოს რისკებზე დამოკიდებულება;

- შეიძლება რთული აღმოჩნდეს შეფასების მხარდამჭერი მტკიცებულებების მოპოვება;
- გარკვეულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ცალკეული გადახდები შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს, რის შედეგადაც შეიძლება გაიზარდოს აქტივების უკანონოდ მითვისების რისკი;
- ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხები შეიძლება უმნიშვნელო იყოს, მაგრამ ამ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან შეიძლება მნიშვნელოვანი რისკები იყოს დაკავშირებული და ასევე მნიშვნელოვნად იყოს დამოკიდებული გარე ფაქტორების ზემოქმედებაზე;
- შესაძლოა რამდენიმე თანამშრომელი მნიშვნელოვან გავლენას ახდენდეს სუბიექტის ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებზე, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ მათი ანაზღაურება დაკავშირებულია ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციებიდან მიღებულ ამონაგებზე, ხოლო სხვა თანამშრომლები შეიძლება ზედმეტად ენდობოდნენ ამ პირებს.

ზემოაღნიშნული ფაქტორები შეიძლება რისკებს იწვევდეს, მაგრამ შესაბამისი გარემოებები შეიძლება აშკარად შესამჩნევი არ იყოს, რამაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების აუდიტორისეულ შეფასებაზე; თუმცაღა, შეიძლება მოხდეს ფარული რისკების მატერიალიზება, განსაკუთრებით არახელსაყრელ საბაზრო პირობებში.

პროფესიული სკეპტიციზმი[10]

71. პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება აუცილებელია აუდიტის მტკიცებულებების კრიტიკულად შესაფასებლად, რაც აუდიტორს აძლევს იმის საშუალებას, რომ მუდმივად თვალ-ყურს ადევნებდეს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს. ეს იმას ნიშნავს, რომ, სხვასთან ერთად, აუდიტორმა ეჭვქვეშ უნდა დააყენოს ერთმანეთის საწინააღმდეგო აუდიტის მტკიცებულებები და დოკუმენტების საიმედოობა, გამოკითხვების შედეგები და ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული სხვა ინფორმაცია. გარდა ამისა, აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაუთმოს ისეთ ფაქტორებს, რომლებიც მიანიშნებს შეცდომით ან თაღლითობით გამოწვეულ შესაძლო უზუსტობებზე, ხოლო მოპოვებული მტკიცებულებების საკმარისობისა და

10 ასს 200, მე-15 პუნქტი.

შესაფერისობის საკითხი უნდა განიხილოს კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.

72. პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება აუცილებელია ნებისმიერ გარემოებებში. ამასთან, პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება მით უფრო აუცილებელი ხდება, რაც უფრო რთულდება ფინანსური ინსტრუმენტები, მაგალითად, როდესაც:

- აუდიტორი აფასებს, მოიპოვა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რისი გაკეთებაც შეიძლება განსაკუთრებით რთული იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც შესაფასებლად მოდელები გამოიყენება, ან საჭიროა იმის დადგენა, ბაზრები არააქტიურები არიან თუ არა;
- აუდიტორი აფასებს სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების გამოყენებისას ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ სუბიექტურ განსჯასა და ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების წინაპირობებს, კერძოდ, ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეულ შეფასების მეთოდებს, ამ შეფასების მეთოდებში გამოყენებულ დაშვებებს, ასევე გარემოებებს, რომელთა ზემოქმედების გამო აუდიტორისა და ხელმძღვანელობის მოსაზრებები ერთმანეთისგან განსხვავდება;
- აუდიტორს გამოაქვს დასკვნები მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, მაგალითად აფასებს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ მომზადებული შეფასების დასაბუთებულობას და ადგენს, ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა.

დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხები[11]

73. აუდიტის დაგეგმვისას აუდიტორის მთელი ყურადღება მიმართულია შემდეგ საკითხებზე:

- ბუღალტრული აღრიცხვის წესებსა და ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნების გარკვევა;
- ნათელი წარმოდგენის შექმნა იმ ფინანსურ ინსტრუმენტებზე, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა სუბიექტზე, ასევე მათი გამოყენების მიზნებსა და დაკავშირებულ რისკებზე;

11. ასს 300 - `*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა*~ - ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვასთან.

- იმის დადგენა, აუცილებელია თუ არა აუდიტში სპეციალური ცოდნისა და უნარების გამოყენება;
- სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა და შეფასება, ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციებისა და სუბიექტის საინფორმაციო სისტემების გათვალისწინებით, რომლებსაც მოიცავს აუდიტის მასშტაბი;
- ნათელი წარმოდგენის შექმნა შიდა აუდიტის განყოფილების ხასიათის, როლისა და საქმიანობის თაობაზე;
- ნათელი წარმოდგენის შექმნა ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებისთვის გამოყენებული პროცესის შესახებ, მათ შორის ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თუ არა ექსპერტი ან მომსახურე ორგანიზაცია; და
- არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება და ამ რისკებზე რეაგირებისთვის სათანადო პროცედურების განსაზღვრა.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა ფინანსური ინსტრუმენტების გუდალტრულ აღრიცხვასა და ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესახებ

74. ასს 540-ის თანახმად, აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესახებ, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებს, მათ შორის განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ შესაბამის ინფორმაციას, ასევე საკანონმდებლო მოთხოვნების[12] შესახებ. შესაძლებელია, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის დადგენილი მოთხოვნები, თავისთავად რთული იყოს და ითვალისწინებდეს დიდი მოცულობის ინფორმაციის გამჟღავნებას. წინამდებარე საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნის გაცნობა არ ცვლის მოთხოვნას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა სრულყოფილი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესახებ. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით მოითხოვება ისეთი საკითხების განხილვა, როგორიცაა, მაგალითად:

- ჰეჯირების აღრიცხვა;
- `პირველი დღის~ მოგების ან ზარალის აღრიცხვა;
- ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების აღიარება და აღიარების შეწყვეტა;

12. ასს 540, პუნქტი 8(ა)

- საკუთარი საკრედიტო რისკი; და
- რისკის გადაცემა და რისკის აღიარების შეწყვეტა, კერძოდ, ისეთ შემთხვევებში, როდესაც სუბიექტი მონაწილეობდა რთული ფინანსური ინსტრუმენტების შექმნასა და სტრუტურირებაში.

ფინანსური ინსტრუმენტების შესწავლა

75. ფინანსური ინსტრუმენტების პარამეტრები შეიძლება შეიცავდეს ფარული რისკებისა და გარე ზემოქმედების პოტენციური გავლენის გარკვეულ ელემენტებს. ნათელი წარმოდგენის შექმნა იმ ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ, რომლებშიც სუბიექტმა ინვესტიციები განახორციელა, ან, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტზე ზემოქმედ რისკებთან, მათ შორის ამ ინსტრუმენტების პარამეტრების, აუდიტორს ეხმარება შემდეგი საკითხების დადგენაში:
    - ოპერაციის მნიშვნელოვანი ასპექტები ასახულია თუ არა ბუღალტრულად, ან სწორად არის თუ არა ასახული;
    - ჩანს თუ არა, რომ შეფასება მისაღებია;
    - სუბიექტს სრულყოფილად აქვს თუ არა შეცნობილი ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის დამახასიათებელი რისკები და მართავს თუ არა ამ რისკებს; და
    - სათანადოდ არის თუ არა ფინანსური ინსტრუმენტები მიკუთვნებული მოკლევადიანი და გრძელვადიანი აქტივებისა და ვალდებულებების კატეგორიებზე.
76. ქვემოთ განხილულია სანიმუშო საკითხები, რომელთა განხილვაც აუდიტორს შეუძლია სუბიექტის ფინანსური ინსტრუმენტების შესწავლისას:
    - ფინანსური ინსტრუმენტების ტიპები, რომელთა გამოც სუბიექტი ექვემდებარება რისკებს;
    - რა მიზნით გამოიყენება ფინანსური ინსტრუმენტები;
    - რამდენად კარგად აქვთ შეცნობილი ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ფინანსური ინსტრუმენტები, მათი გამოყენების წესები და ამ ინსტრუმენტების ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებული მოთხოვნები;
    - ამ ინსტრუმენტების ზუსტი პირობები და პარამეტრები, რათა სრულყოფილი წარმოდგენა შეიქმნას ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების შედეგებზე, ხოლო თუ ეს ოპერაციები ერთმანეთთან არის დაკავშირებული - ამ ოპერაციების საერთო გავლენაზე;

- მათი შესაბამისობა სუბიექტის რისკების მართვის გენერალურ სტრატეგიასთან.

ფინანსური ინსტრუმენტების შესწავლის პროცესში აუდიტორს ინფორმაციის მიღება შეუძლია სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომელთა გამოკითხვით, ასევე რისკების მართვის განყოფილების თანამშრომელთა გამოკითხვით, თუ ასეთი სამსახური არსებობს და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან სათანადო საკითხების განხილვის შედეგად.

77. ზოგ შემთხვევაში, ხელშეკრულება, მათ შორის ისეთიც, რომლის საგანსაც ფინანსური ინსტრუმენტი წარმოადგენს, შეიძლება შეიცავდეს წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლების თანახმად გარკვეულ შემთხვევებში ნებადართულია ან მოითხოვება ამგვარი `ჩართული~ წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოცალკევება ძირითადი ხელშეკრულებისგან. აუდიტორს სუბიექტზე მოქმედი რისკების შესწავლაში დაეხმარება ხელმძღვანელობის პროცედურების შესწავლა, რომლებსაც იყენებენ ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოსავლენად და მათი ბუღალტრული აღრიცხვისთვის.

სპეციალური ცოდნისა და უნარების მქონე სპეციალისტების ჩართვა აუდიტში[13]

78. აუდიტორის კომპეტენტურობას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტში, რომელიც მოიცავს ფინანსური ინსტრუმენტების, კერძოდ, რთული ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტორულ შემოწმებას. ასს 220-ის (გადასინჯული)[14] თანახმად, გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდსა და აუდიტორის

13. თუ ასეთ პირს ცოდნა და გამოცდილება გააჩნია აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში, იმის მიუხედავად, ფირმის თანამშრომელი იქნება თუ გარედან მოწვეული სპეციალისტი, აღნიშნული პირი მიიჩნევა აუდიტის გარიგების გუნდის წევრად და მასზე ვრცელდება ასს 220-ის (გადასინჯული) - *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა~* - მოთხოვნები. თუ ასეთ პირს ცოდნა და გამოცდილება რომელიმე სხვა სფეროში გააჩნია (აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის გარდა), იგი მიიჩნევა აუდიტორის ექსპერტად და მასზე ვრცელდება ასს 620-ის - *„აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება~*. ასს 620-ში ახსნილია, რომ აუდიტის ან ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში სპეციალიზაციისა და სხვა სფეროს ცოდნისა და გამოცდილების გამიჯვნა პროფესიული განსჯის საგანია. მეორე მხრივ, აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვის მეთოდების ცოდნისა (ცოდნა და გამოცდილება ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში) და ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების რთული მეთოდების ცოდნის (ცოდნა და გამოცდილება სხვა სფეროში, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა) გამიჯვნა.

14. ასს 220 (გადასინჯული), 26-ე პუნქტი.

ნებისმიერ ექსპერტებს, რომლებიც არ არიან ამ გარიგების გუნდის წევრები, ერთობლიობაში გააჩნიათ კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის საკმარისი დრო აუდიტის ჩასატარებლად. გარდა ამისა, სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაადგინოს, გარიგებაზე დათანხმება ხომ არ შეუქმნის საფრთხეს ეთიკის ძირითადი პრინციპების, მათ შორის პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების პრინციპების დაცვას. მომდევნო 79-ე პუნქტში განხილულია სანიმუშო საკითხები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორს გამოადგეს ფინანსური ინსტრუმენტების განხილვაში.

79. შესაბამისად, ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტში შეიძლება აუცილებელი გახდეს ერთი ან რამდენიმე ექსპერტის ან სპეციალისტის ჩართვა, კერძოდ, რომლებსაც:

- კარგად ესმით სუბიექტის მიერ გამოყენებული ფინანსური ინსტრუმენტები, მათი პარამეტრები, მათ შორის მათი სირთულის დონე. სპეციალური ცოდნისა და უნარების გამოყენება შეიძლება საჭირო გახდეს იმის შესამოწმებლად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია თუ არა ფინანსური ინსტრუმენტის ყველა ასპექტი და მასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები, ასევე იმის შესაფასებლად, განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულია თუ არა საკმარისი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, იმ შემთხვევაში, როდესაც მოითხოვება ინფორმაციის გამჟღავნება რისკების შესახებ;

- კარგად ესმით ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, განსაკუთრებით თუ არსებობს ისეთი სფეროები, რომლებიც შეიძლება სხვადასხვანაირად იყოს გაგებული, ან როდესაც არსებული პრაქტიკა (მეთოდი) ზემოაღნიშნულ მოთხოვნებთან არ არის შესაბამისობაში ან მხოლოდ ახლა ყალიბდება;

- კარგად ესმით ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების სამართლებრივი და საგადასახადო შედეგები; მათ შორის, იმის დადგენას, შეუძლია თუ არა სუბიექტს ხელშეკრულებების იძულებით შესრულების მოთხოვნა (იურიდიულად) (მაგალითად, საბაზო ხელშეკრულებების ანალიზს) შესაძლოა დასჭირდეს სპეციალური ცოდნა და უნარები;

- შეუძლიათ ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის დამახასიათებელი რისკების შეფასება;

- შეუძლიათ აუდიტის გარიგების გუნდის დახმარება აუდიტის მტკიცებულებების შეკრებაში ხელმძღვანელობისეული შეფასებების გასამყარებლად, ან წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრაში, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ სამართლიანი ღირებულება განისაზღვრება რთული მოდელის გამოყენებით; როდესაც არ არსებობს აქტიური ბაზრები და ძნელია მონაცემებისა და დაშვებების მოპოვება; როდესაც სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები გამოიყენება, ან როდესაც ხელმძღვანელობას გამოყენებული აქვს ექსპერტის სამუშაო;
- შეუძლიათ საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებების შეფასება, კერძოდ, სუბიექტებში, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით. ასეთ სუბიექტებში საინფორმაციო სისტემები შეიძლება ძალიან რთული იყოს, მაგალითად, როდესაც ამ ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ მნიშვნელოვანი ინფორმაციის გადაცემა, დამუშავება და ადმინისტრირება, ასევე მასთან წვდომა ელექტრონული საშუალებებით ხდება. გარდა ამისა, ამგვარი საინფორმაციო სისტემები შეიძლება ითვალისწინებდეს შესაბამისი მომსახურებების მიღებას გარე მომსახურე ორგანიზაციისგან.

80. გარკვეული ტიპის ფინანსურმა ინსტრუმენტებმა და მათმა გამოყენებამ, ასევე ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი მოთხოვნების სირთულემ და საბაზრო პირობებმა შეიძლება გამოიწვიოს იმის აუცილებლობა, რომ გარიგების გუნდმა კონსულტაციებისთვის[15] მიმართოს ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სხვა სპეციალისტებს (როგორც ფირმის ფარგლებში, ასევე ფირმის გარეთ), რომლებსაც გააჩნიათ ტექნიკური (მეთოდოლოგიური) ცოდნა ბუღალტრულ აღრიცხვაში, ან ცოდნა და გამოცდილება აუდიტის სფეროში. კონსულტაციების აუცილებლობის დასადგენად გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

- გარიგების გუნდის შესაძლებლობები და კომპეტენტურობა, მათ შორის გუნდის წევრების გამოცდილება;
- სუბიექტის მიერ გამოყენებული ფინანსური ინსტრუმენტების პარამეტრები;

15. ასს 220-ის (გადასინჯული) 35-ე პუნქტის შესაბამისად, გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდის წევრებმა გაიარეს სათანადო კონსულტაცია აუდიტის მსვლელობისას, როგორც გარიგების გუნდის ფარგლებში, ისე გარიგების გუნდის გარეთ, შესაფერისი დონის სხვა პირებთან, ფირმაში ან ფირმის გარეთ.

- უჩვეულო გარემოებების ან გარიგებასთან დაკავშირებული რისკების გამოვლენა, ასევე აუცილებელია თუ არა პროფესიული განსჯის გამოყენება, განსაკუთრებით არსებითობასა და მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით;
- საბაზრო პირობები.

შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა

81. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ადგენს მოთხოვნებს, რომლის თანახმად აუდიტორს ევალება სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა. სუბიექტისა და მის გარემოს, ასევე შიდა კონტროლის შესწავლა ინფორმაციის შეგროვების, დაზუსტებისა (განახლების) და გაანალიზების უწყვეტი, დინამიკური პროცესია, რომელიც გრძელდება მთელი აუდიტის განმავლობაში. მიღებული ინფორმაცია აუდიტორს ეხმარება არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში როგორც ფინანსური ანგარიშგების დონეზე, ასევე მტკიცებების დონეზე და, შესაბამისად, უზრუნველყოფს მას სათანადო საფუძვლით არსებითი უზუსტობების შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის აუცილებელი პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის. იმ კონტროლის საშუალებების ხასიათი და დონე, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს სუბიექტში, როგორც წესი, დამოკიდებულია სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების მოცულობასა და ნაირსახეობაზე. იმ პროცესების შესწავლა, რომლის მეშვეობითაც სუბიექტი ახორციელებს მონიტორინგსა და კონტროლს ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებზე, აუდიტორს ეხმარება ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში. დანართში აღწერილია კონტროლის საშუალებები, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს ისეთ სუბიექტში, რომელიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით.

შიდა აუდიტის განყოფილების ხასიათის, როლისა და საქმიანობის შესწავლა

82. ბევრ მსხვილ სუბიექტში შიდა აუდიტის განყოფილება შეიძლება ისეთ სამუშაოს ასრულებდეს, რომლის წყალობით ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს საშუალება ეძლევათ, შეამოწმონ და შეაფასონ სუბიექტში დანერგილი კონტროლის საშუალებები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან. შიდა აუდიტის განყოფილება შეიძლება ხელს უწყობდეს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი

უზუსტობების რისკების გამოვლენას. თუმცა, ცოდნა და უნარები, რომელიც შიდა აუდიტის განყოფილებას ესაჭიროება ისეთი პროცედურების დასადგენად და ჩასატარებლად, რომლებიც ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უზრუნველყოფს რწმუნებით იმის შესახებ, რომ სათანადოდ გამოიყენება სუბიექტში ფინანსური ინსტრუმენტები, როგორც წესი, სრულიად განსხვავდება იმ ცოდნისა და უნარებისგან, რომელიც ესაჭიროებათ სუბიექტის სხვა მხარეებს. იმისათვის, რომ გარე აუდიტორმა განსაზღვროს, შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობა შეესაბამება თუ არა აუდიტის სტრატეგიასა და გეგმას, მნიშვნელოვანია გაარკვიოს, გააჩნია თუ არა ამ სამსახურს ისეთი დონის ცოდნა და უნარები, რომ შეძლონ სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების განხილვა (და სინამდვილეში განიხილეს თუ არა); გარდა ამისა, ამ თვალსაზრისით მნიშვნელოვანი და გასათვალისწინებელია შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობისა და ობიექტურობის დონე.

83. შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს შეიძლება განსაკუთრებული მნიშვნელობა ჰქონდეს შემდეგი სფეროებისთვის[16]:

- ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების დონის შესახებ საერთო ხედვის განსაზღვრა;
- პოლიტიკისა და პროცედურების მისაღებობისა და იმის შეფასება, როგორ იცავს ხელმძღვანელობა მათ;
- ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება;
- ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული სისტემების შეფასება; და
- იმის გაანალიზება, ხდება თუ არა ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ახალი რისკების გამოვლენა და შეფასება და მათი მართვა.

ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებისთვის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მეთოდიკის შესწავლა

84. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობაში შედის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების დაცვა ფინანსური ინსტრუმენტების შესა-

16. ამ მიზნით შეიძლება ასევე გამოდგეს რისკების მართვის, მოდელების ანალიზისა და პროდუქტების კონტროლის განყოფილებების სამუშაოც.

ფასებლად. ასს 540-ის შესაბამისად, აუდიტორი ვალდებულია გაარკვიოს, რა მეთოდებითა და რომელი მონაცემების საფუძველზე ანგარიშობს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს.[17] შეფასებისთვის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომა ასევე ითვალისწინებს შეფასების სათანადო მეთოდიკისა და იმ მტკიცებულებების დონის შერჩევას, რომელთა მიღებასაც ვარაუდობს. სამართლიანი ღირებულების შეფასების მიზნის მისაღწევად სუბიექტი შეიმუშავებს შეფასების მეთოდიკას ფინანსური ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად, რომელშიც გაითვალისწინება ამ შეფასებასთან დაკავშირებული ყველანაირი არსებული საბაზრო ინფორმაცია. შესაფასებელი ფინანსური ინსტრუმენტის შესახებ სრულყოფილი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტს შესაძლებლობას აძლევს, გამოავლინოს და შეაფასოს არსებული საბაზრო ინფორმაცია იდენტური ან ანალოგიური ფინანსური ინსტრუმენტების თაობაზე, რომელიც უნდა გაითვალისწინოს შეფასების მეთოდიკაში.

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება და აუდიტორის საპასუხო პროცედურები ამ რისკებზე რეაგირებისთვის

ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული საერთო საკითხები

85. ასს 540-ში[18] ახსნილია, რომ შეფასების განუსაზღვრელობის დონე გავლენას ახდენს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე. შედარებით რთული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებამ, მაგალითად, ისეთის, რომლისთვისაც დამახასიათებელია მაღალი დონის განუსაზღვრელობა და მომავალი ფულადი ნაკადების ცვალებადობა, შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკების ზრდა, განსაკუთრებით შეფასებასთან დაკავშირებით. არსებითი უზუსტობის რისკებზე ზემოქმედ ფაქტორებს, სხვასთან ერთად, განეკუთვნება:

- იმ ფინანსური ინსტრუმენტების მოცულობა, რომელთა გამოც სუბიექტი ექვემდებარება რისკებს;
- ფინანსური ინსტრუმენტის პირობები, მათ შორის, თვითონ ფინანსური ინსტრუმენტი შეიცავს თუ არა სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტებს;
- ფინანსური ინსტრუმენტის ტიპი.

17. ასს 540, პუნქტი 8(გ).

18. ასს 540, მე-2 პუნქტი.

თაღლითობის რისკფაქტორები[19]

86. როდესაც ანაზღაურების სისტემა დამოკიდებულია ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებიდან მიღებულ შემოსავლებზე, შეიძლება გაჩნდეს იმის სტიმული, რომ თანამშრომლებმა გააყალბონ ფინანსური ანგარიშგება. თაღლითობის რისკის შეფასებისას შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს იმის გარკვევა, სუბიექტის ანაზღაურების პოლიტიკა როგორ არის დაკავშირებული სუბიექტის მზაობასთან, თავის თავზე აიღოს რისკი, ასევე, რა სახის სტიმულები შეიძლება შეექმნას ამასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობასა და თრეიდერებს.

87. ფინანსურ ბაზრებზე არსებულმა რთულმა სიტუაციამ შეიძლება გაზარდოს სტიმულები ხელმძღვანელობის ან რიგითი თანამშრომლების არაკეთილსინდისიერი ქმედებისთვის ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას. ამგვარ სტიმულებს განეკუთვნება: პირადი პრემიების მიღების უზრუნველყოფა; ხელმძღვანელობის ან რიგითი თანამშრომლების თაღლითობის ან შეცდომის მიჩქმალვა, მარეგულირებელი ორგანოების მიერ დადგენილი ნორმატივების, ლიკვიდობის ნორმატივებისა და სესხის ხელშეკრულებით განსაზღვრული ლიმიტების დარღვევის თავიდან აცილება, ან ანგარიშგებაში ზარალის ასახვის თავიდან აცილება. მაგალითად, იმ დროს, როდესაც ბაზარი არასტაბილურია, შეიძლება სუბიექტმა მიიღოს მოულოდნელი (გაუთვალისწინებელი) ზარალი საბაზრო ფასების გადაჭარბებული ცვალებადობის შედეგად, აქტივებზე მოულოდნელად დაბალი ფასების დადგენისა და სავაჭრო ოპერაციებთან დაკავშირებით არასწორი გადაწყვეტილებების მიღების გამო, ან სხვა მიზეზებით. გარდა ამისა, დაფინანსებასთან დაკავშირებული პრობლემები ცუდ მდგომარეობაში აყენებს ხელმძღვანელობას, რომელსაც აწუხებს სუბიექტის გადახდისუნარიანობის საკითხები.

88. აქტივების უკანონოდ მითვისებასა და გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენას ხშირად შეიძლება თან ახლდეს შიდა კონტროლის ისეთი საშუალებების იგნორირება, რაც სხვა შემთხვევაში შეიძლება ისეთ შთაბეჭდილებას სტოვებდა, რომ ეფექტიანად ფუნქციონირებს. ამგვარ ქმედებებს შეიძლება მიეკუთვნოს მონაცემებზე, დაშვებებსა და სუბიექტის დეტალურ პროცესებზე დაწესებული კონტროლის საშუალებების იგნორირება, რაც ზარალისა და მითვისების (ქურდობის) მიჩქმალვის საშუალებას იძლევა.

19. იხ. ასს 240 – *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“* - თაღლითობის რისკფაქტორებთან დაკავშირებული მოთხოვნებისა და მითითებების გასაცნობად.

მაგალითად, ბაზარზე არსებულმა რთულმა სიტუაციამ შეიძლება გააძლიეროს ხელმძღვანელობაზე ზეწოლა და აიძულოს სავაჭრო ოპერაციების დამალვა ან ურთიერთჩათვლა, ზარალის ანაზღაურების მიზნით.

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება

89. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად, აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე გამოვლენილი რისკების შეფასება მოიცავს შიდა კონტროლის სისტემის დიზაინისა და მუშაობის შეფასებას. ამგვარი შეფასების საფუძველზე შესაძლებელია აუდიტის სათანადო მიდგომის განხილვა დამატებითი აუდიტის პროცედურების (მათ შორის, როგორც ძირითადი პროცედურების, ისე კონტროლის ტესტების) განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის ასს 300-ის შესაბამისად. ზემოაღნიშნული მიდგომის შერჩევაზე გავლენას ახდენს აუდიტორის ინფორმირებულობა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის იმ ნაწილზე, რომელიც აუდიტის შესაფერისია, მათ შორის, როგორიცაა კონტროლის გარემოსა და რისკების მართვის განყოფილების ეფექტიანობა, სუბიექტის ოპერაციების მოცულობა და სირთულე, ასევე საკითხი იმის შესახებ, არსებითი რისკების აუდიტორისეული შეფასება ითვალისწინებს თუ არა იმის დაშვებას, რომ კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად მუშაობს.

90. დამატებითი ინფორმაციის მოპოვების შედეგად აუდიტის პროცესში შეიძლება შეიცვალოს მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობების რისკების აუდიტორისეული შეფასება. სიფხიზლის შენარჩუნება აუდიტის პროცესში (მაგალითად, ბუღალტრული ჩანაწერების ან დოკუმენტების ინსპექტირებისას) შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ისეთი შეთანხმებების ან სხვა ინფორმაციის გამოვლენაში, რომელიც მიანიშნებს სხვა ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების არსებობაზე, რომელიც ხელმძღვანელობას ადრე არ ჰქონდა დადგენილი ან აუდიტორისთვის გამხელილი. ამგვარ ბუღალტრულ ჩანაწერებსა და დოკუმენტებს შეიძლება მიეკუთვნოს, მაგალითად:

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სხდომების ოქმები;
- სუბიექტის პროფესიონალი კონსულტანტების მიერ გაწეული მომსახურების ანგარიშები და ამ კონსულტანტებთან მიმოწერის მასალები.

ფაქტორები, რომელთა გათვალისწინება აუცილებელია იმის დასადგენად, მიზანშეწონილია თუ არა შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება და რა მოცულობით

91. იმის დაშვება, რომ შიდა კონტროლი ეფექტიანად მუშაობს, შეიძლება ხშირად გამოიყენებოდეს საფინანსო დაწესებულებებთან მიმართებით, სადაც შიდა კონტროლის საიმედო სისტემებია დანერგილი და ამიტომ შიდა კონტროლის ტესტირება შეიძლება ეფექტური საშუალება იყოს აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. თუ სუბიექტში არსებობს სავაჭრო ოპერაციების განყოფილება (ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის), მარტო ძირითადი ტესტების ჩატარებამ შესაძლოა ვერ უზრუნველყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის გამო, რომ იარსებებს დიდი რაოდენობის ხელშეკრულებები და სხვადასხვა სისტემები. თუმცა, თავისთავად, მარტო არც კონტროლის ტესტების ჩატარება არ არის საკმარისი, რადგან ასს 330-ის შესაბამისად აუდიტორი ვალდებულია, განსაზღვროს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეულ არსებითი კატეგორიის ოპერაციასთან, ანგარიშის ნაშთთან და განმარტებით შენიშვნასთან (განმარტებით შენიშვნაში გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან) მიმართებით.[20]

92. სუბიექტებს, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით და აქტიურად იყენებენ მათ, შეიძლება დანერგილი ჰქონდეთ უფრო რთული კონტროლის საშუალებები, რისკების მართვის ეფექტური განყოფილება და, მაშასადამე, უფრო მოსალოდნელია, რომ აუდიტორი ჩაატარებს კონტროლის ტესტებს აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად:

- ოპერაციების წარმოშობის, სისრულის, სისწორისა და დროში გამიჯვნის მტკიცებების შესახებ; და
- ანგარიშთა ნაშთების არსებობის, უფლებებისა და ვალდებულებებისა და სისრულის მტკიცებებთან მიმართებით.

93. სუბიექტებში, რომლებიც შედარებით მცირე მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით:

- ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება კარგად არ ესმოდეთ ფინანსური ინსტრუმენტებისა და მათი გავლენის მნიშვნელობა სუბიექტის საქმიანობაზე;
- სუბიექტს შეიძლება მხოლოდ რამდენიმე ტიპის ფინანსური ინსტრუმენტი ჰქონდეს და შეიძლება ისინი ნაკლებად იყოს დაკავშირებული ერთმანეთთან, ან საერთოდ არ იყოს დაკავშირებული;

20. ასს 330, მე-18 პუნქტი.

- ნაკლებად სარწმუნოა, რომ იარსებებს რთული კონტროლის გარემო (მაგალითად, სუბიექტს შეიძლება საერთოდ არ ჰქონდეს დანერგილი დანართში აღწერილი კონტროლის საშუალებები);
- ხელმძღვანელობა თავისი ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად შეიძლება იყენებდეს გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მიღებულ ინფორმაციას ფასების შესახებ; და
- გარე წყაროებიდან მიღებულ ფასების ინფორმაციასთან დაკავშირებით სუბიექტს შეიძლება შედარებით გამარტივებული კონტროლის საშუალებები ჰქონდეს დანერგილი.

94. თუ სუბიექტი შედარებით მცირე რაოდენობის ოპერაციებს ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, აუდიტორს შეიძლება უფრო გაუადვილდეს ფინანსური ინსტრუმენტების პარამეტრებისა და სუბიექტის მიზნების გაგება, რისთვისაც იყენებს ამ ფინანსურ ინსტრუმენტებს. ასეთ შემთხვევაში, უფრო მოსალოდნელია, რომ აუდიტორი აუდიტის მტკიცებულებების მნიშვნელოვან ნაწილს მოიპოვებს ძირითადი პროცედურების ჩატარებით და შეძლებს აუდიტის პროცედურების დიდი ნაწილის ჩატარებას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ამასთან, დიდი ალბათობით არის მოსალოდნელი, რომ გარე მხარეებიდან მიღებული დასტურის მოთხოვნის პასუხები აუდიტორს უზრუნველყოფს მტკიცებულებებით ოპერაციების სისრულის, სისწორისა და არსებობის თაობაზე.

95. იმისათვის, რომ გადაწყვეტილება მიიღოს ჩასატარებელი კონტროლის ტესტების ხასიათის, მათი ჩატარების ვადებისა და მოცულობის შესახებ, აუდიტორს შეუძლია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების ხასიათი, სიხშირე და მოცულობა;
- შიდა კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობა, მათ შორის, დანერგილი კონტროლის საშუალებები სათანადოდ პასუხობს თუ არა სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების მოცულობით გამოწვეულ რისკებს და არსებობს თუ არა სუბიექტში სისტემა, რომელიც განკუთვნილია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული საქმიანობის მართვისთვის;
- კონკრეტული კონტროლის საშუალებების მნიშვნელობა სუბიექტში დანერგილი შიდა კონტროლის სისტემის საერთო მიზნებთან და კონტროლის პროცედურებთან მიმართებით, მათ შორის ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციე-

ლებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემის სირთულე;

- კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი და შიდა კონტროლის პროცედურებში გამოვლენილი ნაკლოვანებები;
- რომელ სფეროებთან არის დაკავშირებული არსებული კონტროლის საშუალებები, მაგალითად ისეთ საკითხებთან, რომლებიც სუბიექტურ განსჯას საჭიროებს თუ დამადასტურებელ მონაცემებთან. სავარაუდოდ, უფრო ეფექტური იქნება ძირითადი პროცედურების ჩატარება, ვიდრე სუბიექტურ განსჯასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებებზე დაყრდნობა;
- იმ პირთა კომპეტენტურობა, რომლებიც ასრულებენ მაკონტროლებელ საქმიანობას (კონტროლის პროცედურებს). მაგალითად, აქვს თუ არა სუბიექტს საკმარისი რესურსები, განსაკუთრებით დაძაბულ პერიოდებში და შესაძლებლობები იმისთვის, რომ განახორციელოს იმ ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება, რომელთა გამოც რისკებს ექვემდებარება და შეამოწმოს ამ შეფასებების შედეგები;
- ზემოაღნიშნული კონტროლის პროცედურების ჩატარების სიხშირე;
- რა დონის სიზუსტის მიღწევას ითვალისწინებს დანერგილი კონტროლის საშუალებები;
- მტკიცებულებების არსებობა სუბიექტის მიერ კონტროლის პროცედურების შესრულებაზე; და
- როდის ხორციელდება ძირითადი ოპერაციები ფინანსური ინსტრუმენტებით, მაგალითად ხორციელდება თუ არა საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს.

ძირითადი პროცედურები

96. ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა თავის თავში მოიცავს შემდეგი საკითხების განხილვას:

    - ანალიზური პროცედურების გამოყენება[21] - აუდიტორის მიერ ანალიზური პროცედურების ჩატარება რისკების შეფასების

21. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 14(ბ) პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორმა რისკის შეფასების პროცედურის სახით უნდა ჩაატაროს ანალიზური პროცედურები, რომლებიც დაეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაში, რის საფუძველზეც შემდეგ განსაზღვრავს და ჩაატარებს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერის პროცედურებს. ასს 520-ის `*ანალიზური პროცედურები*~ - მე-6 პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორი ვალდებულია, ანალიზური პროცედურები გამოიყენოს ფინანსური ანგარიშგების

პროცედურების სახით შეიძლება ეფექტური იყოს იმ თვალსაზრისთ, რომ აუდიტორი ინფორმაციას მიიღებს სუბიექტის საქმიანობის შესახებ. თუმცა, ანალიზური პროცედურების გამოყენება ძირითადი პროცედურების სახით შეიძლება ნაკლებად ეფექტიანი იყოს იმ შემთხვევაში, თუ მათ აუდიტორი ცალკე გამოიყენებს და არ ჩაატარებს სხვა პროცედურებს. ამის მიზეზი ისაა, რომ შეფასებაზე ზემომქმედი ფაქტორების რთული ურთიერთქმედების გამო ხშირად შეიძლება შეუმჩნეველი დარჩეს უჩვეულო ტენდენციების წარმოქმნა;

- არასტანდარტული ოპერაციები - ბევრი ფინანსური ოპერაცია წარმოადგენს ხელშეკრულებას, რომელიც დადებულია სუბიექტსა და კონტრაჰენტთან წარმოებული მოლაპარაკების შედეგად (ასეთ ოპერაციებს ხშირად უწოდებენ არასაბირჟო ოპერაციებს/გარიგებებს). თუ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციები არ არის სტანდარტული და მათი შესრულება არ ხდება სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ფარგლებში, აუდიტორული შემოწმების არსებითობის შემოწმების მიდგომა (ძირითადი პროცედურების ჩატარება) შეიძლება ყველაზე ეფექტური საშუალება იყოს აუდიტის დაგეგმილი მიზნების მისაღწევად. იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელება არ არის სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილი, ანუ ეს ოპერაციები არ ხორციელდება რეგულარულად, აუდიტორმა შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისას, მათ შორის, ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისას და ჩატარებისას, უნდა გაითვალისწინოს, რომ სუბიექტს ამ სფეროში (ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელების საკითხში) შეიძლება არ ჰქონდეს გამოცდილება.

- მტკიცებულებების არსებობა - მაგალითად, როდესაც სუბიექტი იყენებს გარე წყაროებიდან მიღებულ ინფორმაციას ფასების შესახებ, სავარაუდოდ, აუდიტორი ვერ მოიპოვებს სუბიექტისგან მტკიცებულებებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის მტკიცებებს;

- აუდიტის სხვა სფეროებში ჩატარებული პროცედურები _ ფინანსური ანგარიშგების სხვა სფეროებში ჩატარებულმა პროცე-

შესახებ საერთო მოსაზრების ჩამოყალიბებისას. ანალიზური პროცედურების ჩატარება შესაძლებელია აუდიტის სხვა ეტაპებზეც.

დურებმა შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს მტკიცებულებებით, ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების სისრულის შესახებ. ამგვარ პროცედურებს განეკუთვნება საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ პერიოდში შემოსული და გასული ფულადი სახსრების ტესტები და ასევე ისეთი ვალდებულებების ძიება, რომლებიც არ არის ბუღალტრულად ასახული;

- ტესტირებისთვის მუხლების შერჩევა - ზოგ შემთხვევაში ფინანსური ინსტრუმენტების პორტფელში შედის ისეთი ინსტრუმენტები, რომლისთვისაც დამახასიათებელია განსხვავებული დონის სირთულე და განსხვავებული რისკები. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტორის პროფესიულ მსჯელობაზე დაფუძნებული შერჩევის მეთოდიკის გამოყენება.

97. მაგალითად, აქტივებით უზრუნველყოფილი ფასიანი ქაღალდების შემთხვევაში, ამგვარ ფასიან ქაღალდებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის საპასუხო პროცედურების შერჩევისას აუდიტორს შეუძლია განიხილოს ქვემოთ ჩამოთვლილი აუდიტის პროცედურებიდან რომელიმეს ჩატარების შესაძლებლობა:

- სახელშეკრულებო დოკუმენტაციის შემოწმება ფასიანი ქაღალდის პირობების, უზრუნველყოფის სახით გამოყენებული აქტივისა და თითოეული კლასის ფასიანი ქაღალდის მფლობელების უფლებების გასარკვევად;
- გამოკითხვების ჩატარება ხელმძღვანელობის მიერ ფულადი ნაკადების შესაფასებლად გამოყენებული პროცედურის შესასწავლად;
- გამოყენებული დაშვებების დასაბუთებულობის შეფასება, როგორიცაა, მაგალითად ვადაზე ადრე დაფარული კრედიტების ხვედრითი წილი, შეუსრულებელი ვალდებულებების ხვედრითი წილი და ზარალის დონე;
- ფულადი სახსრების მოძრაობის რიგითობის დასადგენად გამოყენებული მეთოდის შესწავლა;
- სამართლიანი ღირებულების შეფასების შედეგების შედარება ანალოგიური პირობებისა და უზრუნველყოფის მქონე სხვა ფასიანი ქაღალდების სამართლიანი ღირებულების შეფასების შედეგებთან;
- გამოთვლების ხელახლა, დამოუკიდებლად შესრულება.

ორმაგი მიზნის ტესტები

98. მიუხედავად იმისა, რომ კონტროლის ტესტის მიზანი განსხვავდება ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტებისგან, შეიძლება ეფექტური შედეგები გამოიღოს ორივე სახის ტესტის ერთდროულად ჩატარებამ, მაგალითად:

- ერთსა და იმავე ოპერაციაზე კონტროლის ტესტისა და ელემენტების ტესტის ერთდროულად ჩატარება (მაგალითად, ხელშეკრულებების ხელმოწერის არსებობის ტესტირება და ფინანსური ინსტრუმენტის პარამეტრები სათანადოდ აისახა თუ არა კრებსით ცხრილში); ან

- კონტროლის საშუალებების ტესტირება, როდესაც ტარდება ხელმძღვანელობის მიერ შეფასების დასადგენად გამოყენებული პროცედურის ტესტირება.

აუდიტორის პროცედურების ჩატარების ვადები[22]

99. ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების შეფასების შემდეგ გარიგების გუნდი ადგენს დაგეგმილი კონტროლის ტესტებისა და აუდიტის ძირითადი პროცედურების ჩატარების ვადებს. დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ჩატარების ვადები განსხვავებული იქნება და დამოკიდებულია ბევრ ფაქტორზე, როგორიცაა, მაგალითად კონტროლის პროცედურის ჩატარების სიხშირე (პერიოდულობა), იმ საქმიანობის მნიშვნელობა, რომელთანაც დაკავშირებულია კონტროლის პროცედურა და შესაბამისი არსებითი უზუსტობის რისკი.

100. მართალია, შეფასებისა და წარდგენის მტკიცებასთან დაკავშირებული აუდიტის პროცედურების დიდი ნაწილის ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არის აუცილებელი, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების სხვა მტკიცებებთან (როგორიცაა სისრულე და არსებობა) დაკავშირებული აუდიტის პროცედურების წარმატებით ჩატარება შეიძლება შუალედურ პერიოდში. მაგალითად, შუალედურ პერიოდში შეიძლება ჩატარდეს კონტროლის ტესტები შედარებით სტანდარტულ კონტროლის საშუალებებზე, როგორიცაა, მაგალითად საინფორმაციო ტექნოლოგიების კონტროლის საშუალებები, ან ახალი პროდუქტების ავტორიზაცია. გარდა ამისა, ახალი პროდუქტების დამტკიცების პროცედურასთან დაკავშირებული

22. ასს 330-ის მე-11-12 და 22-23-ე პუნქტებში მოცემულია მოთხოვნები ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც აუდიტორი პროცედურებს ატარებს შუალედურ პერიოდში და ახსნილია, როგორ შეიძლება ამგვარი აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება.

კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებისთვის შეიძლება სასარგებლო იყოს შუალედურ პერიოდში ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების შეკრება, რომლებიც ადასტურებს ახალი ფინანსური ინსტრუმენტის დამტკიცებას სათანადო დონის ხელმძღვანელი პირის ხელმოწერით.

101. აუდიტორებს მოდელებთან დაკავშირებით ზოგიერთი ტესტის ჩატარება შეუძლიათ რომელიმე შუალედური თარიღის მდგომარეობით, მაგალითად მოდელის გამოყენებით მიღებული შედეგების შედარებით საბაზრო ოპერაციებთან. შუალედური თარიღისთვის კიდევ ერთი პროცედურის ჩატარება არის შესაძლებელი ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, რომლისთვისაც არსებობს ემპირიული ამოსავალი მონაცემები, კერძოდ, ფასების გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის დასაბუთებულობის შემოწმება.

102. ისეთი საკითხების ტესტირება, რომლებსაც მნიშვნელოვანი დონის სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება, ხშირად ტარდება საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, რადგან:

- შეფასებები შეიძლება მნიშვნელოვნად შეიცვალოს მოკლე პერიოდში, რის გამოც ძნელია შუალედური თარიღისთვის არსებული ანგარიშთა ნაშთების შედარება და შეჯერება საანგარიშგებო თარიღისთვის არსებულ შესადარის ინფორმაციასთან;
- შუალედურ თარიღსა და საანგარიშგებო თარიღს შორის პერიოდში სუბიექტმა შეიძლება უფრო გაზრდილი მოცულობით განახორციელოს ოპერაციები ფინანსური ინსტრუმენტებით;
- მანუალური საბუღალტრო გატარებები შეიძლება მხოლოდ საანგარიშგებო თარიღს შემდეგ აისახებოდეს;
- არასტანდარტული ან მსხვილი ოპერაციები შეიძლება განხორციელდეს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია სისრულის, სისწორის, არსებობის, წარმოშობის, უფლებებისა და ვალდებულებების მტკიცებების შემოწმებასთან

103. აუდიტის ბევრი პროცედურის გამოყენება შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების რამდენიმე მტკიცების შესამოწმებლად. მაგალითად, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ანგარიშის ნაშთის არსებობის შესამოწმებელი პროცედურების მეშვეობით ასევე შემოწმდება მოცემული კატეგორიის ოპერაციების წარმოშობა; გარდა ამისა, ეს პროცედურები შეიძლება აუდიტორს იმის დადგენაშიც

დაეხმაროს, სათანადოდ არის თუ არა ჩატარებული სუბიექტში დროში გამიჯვნის პროცედურები. ეს იმით აიხსნება, რომ ფინანსურ ინსტრუმენტებს საფუძვლად უდევს იურიდიულად გაფორმებული ხელშეკრულებები, ამიტომ როდესაც აუდიტორი ოპერაციების ბუღალტრულად ასახვის სისწორეს ამოწმებს, ის შეძლებს მისი არსებობის შემოწმებასაც და ისეთ მტკიცებულებებს მოიპოვებს, რომლებიც ერთდროულად განამტკიცებს როგორც წარმოშობის, ასევე უფლებებისა და ვალდებულებების მტკიცებებს; გარდა ამისა, დარწმუნდება, რომ ეს ოპერაციები აისახა სწორ (სათანადო) საანგარიშგებო პერიოდში.

104. შემდეგი პროცედურების მეშვეობით შესაძლებელია აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების სისრულის, სისწორისა და არსებობის მტკიცებების განსამტკიცებლად:

- ბანკის ანგარიშების, სავაჭრო ოპერაციებისა და დეპოზიტარების საანგარიშგებო დოკუმენტების გარე დადასტურება[23]. ამგვარი დასტურის მიღება შესაძლებელია უშუალოდ კონტრაჰენტისგან (მათ შორის, ბანკისგან), როდესაც დასტურის მოთხოვნის პასუხი უშუალოდ აუდიტორს ეგზავნება. მეორე მხრივ, ამ ინფორმაციის მიღება შესაძლებელია კონტრაჰენტის სისტემებიდან, მონაცემთა გადაცემის არხის მეშვეობით. ასეთ შემთხვევაში, დადასტურების პროცედურების შედეგად მოპოვებული მტკიცებულებების საიმედოობის შეფასებისას აუდიტორს შეუძლია განიხილოს კონტროლის საშუალებები, რომლებიც განკუთვნილია მონაცემების დამახინჯების თავიდან ასაცილებლად კომპიუტერულ სისტემებში, რომლის მეშვეობითაც ხორციელდება ინფორმაციის გადაცემა. თუ აუდიტორი არ მიიღებს დასტურის მოთხოვნის პასუხებს, მან შეიძლება მტკიცებულებების მოპოვება შეძლოს ხელშეკრულებების განხილვითა და შესაბამისი კონტროლის საშუალებების ტესტირების ჩატარებით. ამასთან, გარე დადასტურების პროცედურები ხშირად ვერ უზრუნველყოფს ადეკვატურ აუდიტის მტკიცებულებებს ფინანსური ანგარიშგების შეფასების მტკიცების შესახებ, თუმცაღა,

23. ასს 505-ში - *`გარე მხარეების დადასტურება~* - განხილულია, როგორ იყენებს აუდიტორი გარე მხარეების დადასტურების პროცედურებს აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ასს 330-ისა და ასს 500-ის მოთხოვნების შესაბამისად. იხ. ასევე ბიულეტენი აუდიტორული ფირმების თანამშრომლებისთვის - *`ახალი პრაქტიკული საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გარე მხარეების დადასტურების პროცედურის გამოყენებასთან~*, გამოცემული 2009 წლის ნოემბერში.

ეს პროცედურები შეიძლება დაეხმაროს აუდიტორს რაიმე დამატებითი შეთანხმებების გამოვლენაში;

- ამონაწერების ან დეპოზიტარებისგან მიღებული მონაცემების შეჯერების შედეგების შემოწმება სუბიექტის საკუთარ ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებით. ამისათვის შეიძლება აუცილებელი გახდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიების შეჯერების ავტომატიზებულ პროცესებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების შეფასება და იმის დადგენა, შეჯერების შედეგად გამოვლენილი განსხვავებები სათანადოდ იყო თუ არა გაანალიზებული და გასწორებული;

- საბუღალტრო გატარებებისა და მათთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების მიმოხილვა. ამ პროცედურის მეშვეობით შესაძლებელია, მაგალითად:

    - იმის დადგენა, საბუღალტრო გატარებები ხომ არ იყო გაკეთებული ისეთი თანამშრომლების მიერ, რომლებსაც არ ჰქონდათ ამის უფლებამოსილება;

    - უჩვეულო ან არასათანადო საბუღალტრო გატარებების გამოვლენა, რომლებიც გაკეთდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს და შეიძლება წარმოშობდეს თაღლითობის რისკს;

- ცალკეული ხელშეკრულებების გაცნობა და სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების დამამტკიცებელი დოკუმენტაციის მიმოხილვა, მათ შორის ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების. ამგვარად შესაძლებელია ზემოაღნიშნული ოპერაციების არსებობისა და მათთან დაკავშირებული უფლებებისა და ვალდებულებების მტკიცებების შემოწმება. მაგალითად, აუდიტორი შეიძლება გაეცნოს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულ ცალკეულ ხელშეკრულებებს და გააანალიზოს ამ ოპერაციების დამამტკიცებელი დოკუმენტაცია, მათ შორის საბუღალტრო გატარებები, რომლებიც გაკეთდა ხელშეკრულების თავდაპირველად აღიარებისას; შემდეგ ასევე უნდა შეამოწმოს საბუღალტრო გატარებებიც, რომლებიც გაკეთდა შეფასების მიზნებისთვის. ამით აუდიტორი შეძლებს იმის შეფასებას, ამ ოპერაციისთვის დამახასიათებელი რთული ასპექტები სრულყოფილად იყო თუ არა გამოვლენილი და ასახული ანგარიშებში. უფლებების არსებობაში დასარწმუნებლად, სათანადო ცოდნისა და გამოცდილების მქონე სპეციალისტებმა უნდა განიხილონ იურიდიულად გაფორმებული გარიგებები და მათთან დაკავშირებული რისკები;

- კონტროლის საშუალებების ტესტირება, მაგალითად კონტროლის პროცედურების ხელახლა გამოყენებით;
- სუბიექტში გამოყენებული საჩივრების/პრეტენზიების მართვის სისტემების მიმოხილვა. აღურიცხავი ოპერაციების არსებობის გამო, სუბიექტმა შეიძლება კონტრაჰენტს ვერ გადაუხადა თანხა. ასეთი ოპერაციები შეიძლება გამოვლინდეს მიღებული საჩივრების მიმოხილვით;
- ურთიერთჩათვლის გენერალური შეთანხმებების გაცნობა, აღურიცხავი ფინანსური ინსტრუმენტების გამოვლენის მიზნით.

105. ეს პროცედურები განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის, როგორიცაა წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები ან გარანტიები. ეს იმით აიხსნება, რომ მათთვის შეიძლება არ მოითხოვებოდეს მსხვილი თავდაპირველი ინვესტიცია და, მაშასადამე, მათი არსებობის დადგენა, სავარაუდოდ, ძნელი იქნება. მაგალითად, ჩართულ წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს ხშირად მოიცავს ისეთი ხელშეკრულებები, რომლებიც არაფინანსურ ინსტრუმენტებს წარმოადგენს და ისინი შეიძლება ჩართული არ იყოს დადასტურების პროცედურებში.

ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები

106. ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებში ხშირად გამოიყენება სამართლიანი ღირებულების შეფასების იერარქიული სისტემა, მაგალითად ფასს-ებში და აშშ-ის საყოველთაოდ აღიარებულ ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებში (GAAP). როგორც წესი, ეს იმას ნიშნავს, რომ შეფასების განუსაზღვრელობის ზრდასთან ერთად უფრო მეტი მოცულობისა და დეტალური ინფორმაციის გამჟღავნება მოითხოვება. იერარქიული დონეების გამიჯვნას შეიძლება დასჭირდეს პროფესიული განსჯა.

107. აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს იმის გარკვევა, სამართლიანი ღირებულების იერარქიაში რომელ დონეს მიეკუთვნება ფინანსური ინსტრუმენტები. შეფასების განუსაზღვრელობასთან ერთად, როგორც წესი, იზრდება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი და ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების დონე. სამართლიანი ღირებულების შეფასების იერარქიული სტრუქტურის მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები და მე-2 დონის ზოგიერთი ამოსავალი მონაცემი შეიძლება სასარგებლო ინდიკატორი აღმოჩნდეს შეფასების განუსაზღვრელობის დონის

დასადგენად. მე-2 დონის ამოსავალ მონაცემებში შედის როგორც ადვილად მოსაპოვებელი მონაცემები, ასევე მონაცემები, რომლებიც ახლოს არის მე-3 დონის მონაცემებთან. აუდიტორი აფასებს არსებულ მტკიცებულებებს და წარმოდგენას იქმნის როგორც სამართლიანი ღირებულების შეფასების იერარქიული სტრუქტურის, ასევე ხელმძღვანელობის მიკერძოების რისკის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ინსტრუმენტების დაყოფასთან სამართლიანი ღირებულების იერარქიის კატეგორიების შესაბამისად.

108. ასს 540-ის შესაბამისად,[24] აუდიტორმა უნდა განიხილოს სუბიექტის შეფასების პოლიტიკა და მეთოდიკა, შეფასების მეთოდიკაში გამოყენებული მონაცემებისა და დაშვებების კუთხით. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ხშირ შემთხვევაში არ ადგენს შეფასებისთვის გამოსაყენებელ კონკრეტულ მეთოდიკას. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორს ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში დაეხმარება, მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

- გააჩნია თუ არა ხელმძღვანელობას შეფასებისთვის ფორმალური პოლიტიკა; თუ გააჩნია, სათანადოდ არის თუ არა დოკუმენტურად გაფორმებული ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის გამოყენებული შეფასების მეთოდიკა ამ პოლიტიკის შესაბამისად;
- რომელი მოდელების გამოყენებით წარმოიქმნება ყველაზე დიდი არსებითი უზუსტობის რისკი;
- როგორ გაითვალისწინა ხელმძღვანელობამ კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტის შეფასების სირთულე კონკრეტული მეთოდის შერჩევისას;
- ხომ არ გაიზარდა არსებითი უზუსტობის რისკი იმის გამო, რომ ხელმძღვანელობამ საკუთარი მოდელი დაამუშავა ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად, ან იმიტომ, რომ ეს მოდელი განსხვავდება კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტის შესაფასებლად პრაქტიკაში ფართოდ გამოყენებული შეფასების მეთოდისგან;
- გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ ფასების ინფორმაციისთვის გარე წყაროები;
- გააჩნიათ თუ არა აუცილებელი კვალიფიკაცია და გამოცდილება იმ პირებს, რომლებიც მონაწილეობენ შეფასების მეთოდის და-

[24] იხ. ასს 540, პუნქტი 8(გ).

მუშავებასა და გამოყენებაში, მათ შორის, ამ სამუშაოს შესრულებაში ჩართული იყო თუ არა ხელმძღვანელობის ექსპერტი;

- ხომ არ არსებობს რაიმე ნიშნები იმისა, რომ ხელმძღვანელობამ მიკერძოება გამოიჩინა შეფასებისთვის გამოსაყენებელი მეთოდის შერჩევისას.

შეფასებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება

109. როდესაც აუდიტორი აფასებს, სუბიექტის მიერ გამოყენებული შეფასების მეთოდიკა არის თუ არა მოცემული გარემოებებისთვის შესაფერისი და დანერგილია თუ არა სუბიექტში შეფასებასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები, აუდიტორს შეუძლია მაგალითად, შემდეგი ფაქტორების განხილვა:

- შეფასების ამ მეთოდებს ფართოდ იყენებენ თუ არა პრაქტიკაში ბაზრის სხვა მონაწილეები და არსებობს თუ არა იმის მაგალითები, რომ ამ მეთოდების მეშვეობით მიღებული იყო ფასების საიმედო შეფასებები საბაზრო ოპერაციების საფუძველზე;
- შეფასების ეს მეთოდები მუშაობს თუ არა ისე, როგორც გამიზნული იყო; ხომ არ იყო დაშვებული შეცდომები მათი დიზაინის შექმნისას, განსაკუთრებით ისეთი, რომლებიც გამოვლინდება ექსტრემალურ პირობებში და ობიექტურად შემოწმდა და დასაბუთდა თუ არა ისინი. შეცდომების არსებობაზე შეიძლება მიანიშნებდეს შეუსაბამო ცვლილებები საკონტროლო მაჩვენებლებთან შედარებით;
- შეფასების მეთოდები ითვალისწინებს თუ არა შესაფასებელი ფინანსური ინსტრუმენტის დამახასიათებელ თანდაყოლილ რისკებს, მათ შორის, კონტრაჰენტის კრედიტუნარიანობის რისკს, ასევე საკუთარ საკრედიტო რისკს, იმ შემთხვევაში თუ ეს მეთოდები გამოიყენება ფინანსური ვალდებულებების შესაფასებლად;
- შეფასების მეთოდები რამდენად არის მორგებული ბაზარს, მათ შორის რამდენად არის ისინი მგრძნობიარე საბაზრო პარამეტრების (ცვლადების) ცვლილებებთან მიმართებით;
- გამოყენებული საბაზრო ცვლადები და დაშვებები თავსებადია თუ არა ერთმანეთთან და შეფასებისთვის გამოყენებულ მეთოდებში, საბაზრო ცვლადებსა თუ დაშვებებში შეტანილი ცვლილებები დასაბუთებულია თუ არა ახალი პირობების გათვალისწინებით;

- მგრძნობელობის ანალიზი მიანიშნებს თუ არა იმაზე, რომ დაშვებებში მხოლოდ მცირე ან ზომიერი ცვლილების შეტანით მნიშვნელოვნად შეიცვლება შეფასებები;
- როგორია ორგანიზაციული სტრუქტურა, კერძოდ, არსებობს თუ არა სუბიექტში სპეციალური განყოფილება, რომელიც პასუხს აგებს გარკვეული ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებელი მოდელების დამუშავებაზე, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები გამოიყენება. მაგალითად, მოდელების დამუშავების განყოფილება (თანამშრომლები), რომელიც მონაწილეობს გარიგებების ფასების განსაზღვრაში უფრო ნაკლებად ობიექტური იქნება, ვიდრე მოდელების დამუშავების განყოფილება, რომელიც ფუნქციურად და ორგანიზაციულად გამოცალკევებულია მომხმარებლებთან მუშაობის (საოპერაციო) განყოფილებისგან;
- იმ პირთა კომპეტენტურობა და ობიექტურობა, რომლებიც პასუხს აგებენ შეფასების მეთოდების დამუშავებასა და გამოყენებაზე, მათ შორის, ხელმძღვანელობის შესაბამისი გამოცდილება კონკრეტული მოდელების გამოყენებაში, რომლებიც შეიძლება ახალი დამუშავებული იყო.

გარდა ამისა, აუდიტორს (ან აუდიტორის ექსპერტს) შეუძლია ერთი ან რამდენიმე შეფასების მეთოდის დამოუკიდებლად დამუშავება და მისი შედეგების შედარება ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული შეფასების მეთოდებით მიღებულ შედეგებთან.

მნიშვნელოვანი რისკები

110. რისკის შეფასების პროცესის მეშვეობით აუდიტორს შეუძლია ერთი ან რამდენიმე მნიშვნელოვანი რისკის გამოვლენა, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან, როდესაც არსებობს რომელიმე ქვემოთ განხილული გარემოებები:

    - შეფასების მაღალი განუსაზღვრელობა არის დაკავშირებული ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან (მაგალითად, ფინანსურ ინსტრუმენტებთან, რომელთა შეფასებისთვისაც არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები გამოიყენება);[25]

25. თუ აუდიტორმა დაადგინა, რომ რთული ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან დაკავშირებული მაღალი დონის განუსაზღვრელობის გამო მნიშვნელოვანი რისკი წარმოიშობა, მან ასს 540-ის შესაბამისად უნდა ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები და შეაფასოს, ადეკვატურად არის თუ არა გამჟღავნებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ინფორმაცია ამ ინსტრუმენტების შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ. იხ ასს 540, პუნქტები მე-11, მე-15 და 20-ე.

- არ არსებობს საკმარისი მტკიცებულებები, რომლებიც განამტკიცებს სუბიექტის ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებებს, რომლებიც ხელმძღვანელობამ განსაზღვრა;
- ხელმძღვანელობას წარმოდგენა არა აქვს სუბიექტის ფინანსურ ინსტრუმენტებზე, ან არა აქვს სათანადო ცოდნა და გამოცდილება, რაც აუცილებელია ამ ინსტრუმენტების შეფასების სათანადოდ განსაზღვრისთვის, მათ შორის, არ შეუძლია იმის განსაზღვრა, ესაჭიროება თუ არა კორექტირება შეფასებას;
- ხელმძღვანელობას კარგად არ ესმის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი რთული მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასა და მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, ასევე არ შეუძლია განსჯა/გაანალიზება, რაც აუცილებელია ამ მოთხოვნების სათანადოდ შესასრულებლად;
- შეფასების მეთოდით მიღებულ შედეგებში შეტანილია მნიშვნელოვანი კორექტირებები, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ითვალისწინებს ამგვარი კორექტირებების შეტანის მოთხოვნას ან ნებართვას.

111. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოშობს, ასს 540[26] მოითხოვს, რომ სხვა ძირითად პროცედურებთან ერთად, რომლებიც ტარდება ასს 330-ის მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა შეაფასოს:

ა) როგორ გაითვალისწინა ხელმძღვანელობამ ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები და რატომ უარყო ისინი; ან სხვაგვარად როგორ გადაჭრა ხელმძღვანელობამ შეფასების განუსაზღვრელობის საკითხი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას;

ბ) ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები არის თუ არა დასაბუთებული; და

გ) ხელმძღვანელობის განზრახვა და შესაძლებლობა, იმოქმედოს გარკვეული გეგმის მიხედვით, თუ ეს ქმედებები დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებების დასაბუთებულობის მიღწევასთან, ან ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების სათანადოდ გამოყენებასთან.

26. ასს 540, 15(ა)-(ბ) პუნქტი.

112. როდესაც ბაზრებზე აქტივობა იკლებს, გარემოებების ცვლილებებმა შეიძლება გამოიწვიოს საბაზრო ფასით სამართლიანი ღირებულების შეფასების მიდგომის შეცვლა მოდელის გამოყენებით შეფასებით, ან ერთი მოდელის მეორით შეცვლა. ხელმძღვანელობას შეიძლება გაუჭირდეს სათანადო ზომების მიღება საბაზრო პირობების ცვლილების საპასუხოდ, თუ მას წინასწარ არ ექნება შემუშავებული სათანადო პოლიტიკა ამგვარ ცვლილებებზე რეაგირებისთვის. გარდა ამისა, ხელმძღვანელობას შეიძლება არ გააჩნდეს სათანადო ცოდნა და გამოცდილება, რაც აუცილებელია მოდელის სასწრაფოდ დასამუშავებლად, ან შეფასების მეთოდის შესარჩევად, რომელიც გამოსადეგი იქნება მოცემულ გარემოებებში. იმ შემთხვევაშიც კი, თუ სუბიექტი სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად შეფასების მეთოდებს სისტემატურად იყენებს, ხელმძღვანელობა მაინც მუდმივად აუცილებლად უნდა ამოწმებდეს, ფინანსური ინსტრუმენტების ღირებულების განსაზღვრისთვის გამოყენებული შეფასების მეთოდები და დაშვებები მიმდინარე პირობებშიც ისევ მისაღებია თუ არა. გარდა ამისა, შეფასების მეთოდები სუბიექტმა შეიძლება იმ დროს შეარჩია, როდესაც ხელმისაწვდომი იყო დასაბუთებული საბაზრო ინფორმაცია, მაგრამ სიტუაციის მოულოდნელად გაუარესების პირობებში უკვე შეუძლებელია ამ მეთოდებით დასაბუთებული შეფასების განსაზღვრა.

113. ხელმძღვანელობის მხრიდან, წინასწარგანზრახვით ან წინასწარგანუზრახველად, მიკერძოების გამოჩენის ალბათობა იზრდება შეფასების სუბიექტურობისა და შეფასების განუსაზღვრელობის დონის ამაღლებასთან ერთად. მაგალითად, ხელმძღვანელობამ შეიძლება არჩიოს, არ გაითვალისწინოს საბაზრო ემპირიული მონაცემები ან დაშვებები და ამის ნაცვლად გამოიყენოს თვით სუბიექტში დამუშავებული მოდელი, თუ ეს უკანასკნელი უფრო ხელსაყრელ შედეგებს იძლევა. შეიძლება ხელმძღვანელობას არც კი ჰქონდეს ბოროტი განზრახვა, მაგრამ გაუჩნდეს სუბიექტური განსჯისა და გადაწყვეტილების მიღების ბუნებრივი სურვილი უფრო ხელსაყრელი შედეგის მისაღებად, არსებული შესაძლო მნიშვნელობების ფართო დიაპაზონიდან, ნაცვლად იმისა, რომ მოცემული დიაპაზონიდან ისეთი შედეგი აიღოს, რომელიც შეიძლება ყველაზე შესაფერისად მიიჩნეოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ხელმძღვანელობის მიკერძოების ნიშანი შეიძლება ასევე იყოს შეფასების ერთი მეთოდის შეცვლა სხვა მეთოდით სხვადასხვა პერიოდში, როდესაც არ არსებობს ამგვარი ცვლილების აშკარა და დასაბუთებული მიზეზი. მართალია, ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან დაკავშირებულ სუბი-

ექტურ გადაწყვეტილებებს ყოველთვის ახლავს ამა თუ იმ ფორმით ხელმძღვანელობის მიკერძოება, მაგრამ, თუ არსებობს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების შეცდომაში შეყვანის განზრახვა, ამგვარი მიკერძოება, როგორც ასეთი, მაქინაციას წარმოადგენს.

აუდიტის ჩატარების მიდგომის დამუშავება

114. ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად გამოყენებული პროცედურის ტესტირებისას და ასევე, როდესაც აუდიტორი ამუშავებს სათანადო პროცედურებს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის, აუდიტორმა ასს 540-ის[27] შესაბამისად უნდა ჩაატაროს ქვემოთ ჩამოთვლილი პროცედურებიდან ერთი ან რამდენიმე პროცედურა, სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათის გათვალისწინებით:

ა) შეამოწმოს, როგორ მიიღო ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასება და ასევე მონაცემები, რომელსაც ეყრდნობა შეფასება (მათ შორის, შეფასების მეთოდები, რომლებიც სუბიექტმა ამ მიზნით გამოიყენა);

ბ) შესაფერის ძირითად პროცედურებთან ერთად, ჩაატაროს კონტროლის ტესტი ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრასთან დაკავშირებით დანერგილი კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობის დასადგენად;

გ) დამოუკიდებლად განსაზღვროს საკუთარი წერტილოვანი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი (ინტერვალური შეფასება), რათა გააანალიზოს ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული წერტილოვანი შეფასება;

დ) განსაზღვროს, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენები უზრუნველყოფს თუ არა აუდიტის მტკიცებულებებს მოცემული სააღრიცხვო შეფასების განსამტკიცებლად.

ბევრი აუდიტორის აზრით, აუდიტის ჩატარების ქმედითი და ეფექტიანი მიდგომაა ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდისა და მონაცემების ტესტირება ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრაზე დადგენილი კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებასთან ერთად. მართალია, საანგარიშგებო თარიღის შემდგომმა მოვლენებმა შეიძლება მოგვცეს გარკვეული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებას, მაგრამ ამ მტკიცებულებების გამოყენებისას, სავარაუდოდ, აუცილებელი იქნება სხვა ფაქტორების მხედველობაში მი-

27. ასს 540, მე-12-14 პუნქტები.

ღებაც, რათა აუდიტორმა გაითვალისწინოს საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ პერიოდში საბაზრო პირობებში მომხდარი ცვლილებები.[28] თუ აუდიტორს არა აქვს იმის შესაძლებლობა, რომ ჩაატაროს ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის გამოყენებული მეთოდის ტესტირება, მას შეუძლია თვითონ დამოუკიდებლად განსაზღვროს წერტილოვანი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი.

115. როგორც აღწერილია I განყოფილებაში, ფინანსური ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად, ხელმძღვანელობას შეუძლია:

- ფასების გარე წყაროებიდან მიღებული მონაცემების გამოყენება;
- მონაცემების შეგროვება საკუთარი შეფასების გამოსათვლელად სხვადასხვა მეთოდის, მათ შორის მოდელების გამოყენებით;
- ექსპერტის მოწვევა შეფასების განსაზღვრისთვის.

ბევრ შემთხვევაში ხელმძღვანელობას შეუძლია ამ მეთოდების ერთობლივად გამოყენება. მაგალითად, ხელმძღვანელობას შეუძლია დანერგოს საკუთარი პროცესი ფასის დასადგენად, მაგრამ იმავდროულად გამოიყენოს ფასების გარე წყაროები საკუთარი შეფასებების განსამტკიცებლად.

აუდიტის თავისებურებები იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობა იყენებს ფასების გარე წყაროებს

116. სუბიექტის ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად ხელმძღვანელობას შეუძლია გარე წყაროების გამოყენება, როგორიცაა ფასების საინფორმაციო სამსახურები ან ბროკერები. იმის ცოდნა, როგორ იყენებს ხელმძღვანელობა ამ ინფორმაციას და როგორ მუშაობს ფასების საინფორმაციო სამსახურები, აუდიტორს დაეხმარება ჩასატარებელი აუცილებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის დადგენაში.

117. იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობა იყენებს ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს, სავარაუდოდ, განსახილველი იქნება შემდეგი საკითხები:

- *ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს ტიპი* - ფასების ზოგიერთი გარე საინფორმაციო წყარო უფრო ბევრ ინფორმაციას გასცემს თავიანთი სამუშაო პროცესების შესახებ, სხვასთან შედარებით. მაგალითად, ფასების საინფორმაციო სამსახური ხშირად გასცემს

[28] ასს 540-ის გ63-გ66 პუნქტებში განხილულია ზოგიერთი ფაქტორის მაგალითი, რომელიც შეიძლება გასათვალისწინებელი იყოს.

ინფორმაციას ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად გამოყენებული თავისი მეთოდიკის, დაშვებებისა და მონაცემების თაობაზე, აქტივების კლასის დონეზე. მათგან განსხვავებით, ბროკერები ხშირად არ იძლევიან ინფორმაციას (ან შეზღუდულ ინფორმაციას გასცემენ) თავიანთი ამოსავალი მონაცემებისა და საკუთარი შეფასებების/განაკვეთების დასადგენად გამოყენებული დაშვებების შესახებ;

- *გამოყენებული ამოსავალი მონაცემების ხასიათი და შეფასების მეთოდიკის სირთულის დონე* - ფასების გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მიღებული ფასები შეიძლება განსხვავდებოდეს საიმედოობის ხარისხით, რაც იმაზეა დამოკიდებული, გამოყენებული ამოსავალი მონაცემები ემპირიულია თუ არაემპირიული (და შესაბამისად, რომელ დონეს მიეკუთვნება ამოსავალი მონაცემები სამართლიანი ღირებულების შეფასების იერარქიულ სტრუქტურაში), ასევე კონკრეტული კლასის ფასიანი ქაღალდების ან აქტივების შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდიკის სირთულის მიხედვით. მაგალითად, ისეთი წილობრივი ინსტრუმენტის ფასის შესახებ ინფორმაციის საიმედოობის ხარისხი, რომელიც აქტიურად მიმოიქცევა ლიკვიდურ ბაზარზე, უფრო მაღალია, ვიდრე კორპორაციული ობლიგაციის ფასის შესახებ ინფორმაციის, რომელიც მიმოიქცევა ლიკვიდურ ბაზარზე, მაგრამ ამ ობლიგაციით შეფასების თარიღისთვის არ განხორციელებულა სავაჭრო ოპერაციები. თავის მხრივ, ამგვარი ობლიგაციის ფასის შესახებ ინფორმაციის საიმედოობის ხარისხი უფრო მაღალია, ვიდრე აქტივებით უზრუნველყოფილი ფასიანი ქაღალდის ფასის შესახებ ინფორმაციის, რომლის შეფასება განისაზღვრება დისკონტირებული ფულადი ნაკადების მოდელით;

- *ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს რეპუტაცია და მუშაობის გამოცდილება* - მაგალითად, ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს შეიძლება მუშაობის გამოცდილება ჰქონდეს გარკვეული ტიპის ფინანსურ ინსტრუმენტებთან და ამ სფეროში ჰქონდეს მოპოვებული აღიარება, როგორც ექსპერტს, მაგრამ, ამავე დროს, არ ჰქონდეს სხვა ტიპის ფინანსურ ინსტრუმენტებთან მუშაობის ანალოგიური გამოცდილება. ამ თვალსაზრისით, შეიძლება დიდი მნიშვნელობა ჰქონდეს აუდიტორის ადრინდელ მუშაობის გამოცდილებას ფასების ამ გარე საინფორმაციო წყაროსთან;

- *ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს ობიექტურობა* - მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობას ფასი მიაწოდა კონტრაჰენტმა, კერძოდ ბროკერმა, რომელმაც ფინანსური ინსტრუმენტი მიჰყიდა მოცემულ სუბიექტს, ან სუბიექტს, რომელსაც მჭიდრო კავშირი აქვს აუდიტირებულ სუბიექტთან, ასეთი ფასი შეიძლება არ იყოს საიმედო;
- *სუბიექტში დანერგილი კონტროლის საშუალებები ფასების გარე საინფორმაციო წყაროდან მიღებული ინფორმაციის გამოყენებაზე* - სამართლიანი ღირებულების შეფასების საიმედოობის დონეზე გავლენას ახდენს ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული კონტროლის საშუალებები ფასების გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მიღებული მონაცემების საიმედოობის შესაფასებლად. მაგალითად ხელმძღვანელობას შეიძლება დანერგილი ჰქონდეს კონტროლის საშუალებები იმ მიზნით, რომ:
  - შეამოწმოს და დაამტკიცოს ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს (მონაცემების) გამოყენება, მათ შორის მხედველობაში მიიღოს მისი რეპუტაცია, გამოცდილება და ობიექტურობა;
  - დაადგინოს ფასებისა და მასთან დაკავშირებული სხვა მონაცემების სისრულე, რელევანტურობა და სისწორე.
- *კონტროლის საშუალებები, რომლებსაც იყენებს ფასების გარე საინფორმაციო წყარო* - აუდიტორისთვის საინტერესო კლასის აქტივების შეფასებაზე დაწესებული კონტროლის საშუალებები და პროცედურები, მაგალითად, ფასების გარე საინფორმაციო წყარო შეიძლება კონტროლის ეფექტურ სისტემას იყენებდეს ფასების განსაზღვრის პროცედურებზე, მათ შორის იყენებდეს ფორმალურ პროცედურას დამკვეთების მიერ (როგორც მყიდველების, ასევე გამყიდველების) ფასების სამსახურიდან მიღებულ ფასებთან დაკავშირებით პრეტენზიების წაყენებისთვის, თუ ამგვარი პრეტენზია საბუთდება სათანადო მტკიცებულებებით. ამგვარი პროცედურა ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს ფასების მუდმივად დაკორექტირების საშუალებას აძლევს, რათა რაც შეიძლება სრულად გაითვალისწინოს ბაზრის მონაწილეთათვის ხელმისაწვდომი ინფორმაცია.

118. ფასების გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მიღებულ მონაცემებთან დაკავშირებით აუდიტის მტკიცებულებების შეკრების შესაძლო მიდგომებს განეკუთვნება, მაგალითად:

- 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემებისთვის - ფასების გარე საინფორმაციო წყაროდან მიღებული მონაცემების შედარება ბაზრის ემპირიულ ფასებთან;
- ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს მიერ წარმოდგენილი ანგარიშის გაანალიზება, რომელიც ეხება მათ კონტროლის საშუალებებსა და პროცესებს, გამოყენებულ შეფასების მეთოდებს, ამოსავალ მონაცემებსა და დაშვებებს;
- ხელმძღვანელობის მიერ ფასების გარე საინფორმაციო წყაროდან მიღებული მონაცემების საიმედოობის შესაფასებლად გამოყენებული კონტროლის საშუალებების ტესტირება;
- ფასების გარე საინფორმაციო წყაროსთან მიმართებით პროცედურების ჩატარება იმ კონტროლის საშუალებებისა და პროცესების, შეფასების მეთოდების, ამოსავალი მონაცემებისა და დაშვებების შესწავლისა და ტესტირების მიზნით, რომლებსაც იყენებენ აქტივების კლასების, ან აუდიტორისთვის საინტერესო კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად;
- ფასების გარე საინფორმაციო წყაროსგან მიღებული ფასების დასაბუთებულობის შეფასება ფასების სხვა გარე საინფორმაციო წყაროსგან მიღებულ ფასებთან, სუბიექტის შეფასებასთან და თვითონ აუდიტორის საკუთარ შეფასებებთან შედარების გზით;
- შეფასების მეთოდების, დაშვებებისა და ამოსავალი მონაცემების დასაბუთებულობის შეფასება;
- წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის, რომლის ფასები ფასების გარე საინფორმაციო წყარომ განსაზღვრა და იმის დადგენა, საკმარისად ახლოს არის თუ არა მიღებული შედეგები;
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნის მოპოვება, რომელშიც აღწერილია ფასების სისწორის შემოწმებასთან დაკავშირებით დანერგილი კონტროლის საშუალებები.[29]

29. ფასების ზოგიერთი საინფორმაციო სამსახური თავის მომხმარებლებს აწვდის დასკვნებს, სადაც ახსნილია, როგორ მუშაობს ფასების ინფორმაციასთან დაკავშირებული მათი კონტროლის საშუალებები, ანუ აწვდის მგსს 3402-ის - *„მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ“* - შესაბამისად შედგენილ დასკვნებს. ხელმძღვანელობას შეუძლია ამგვარი დასკვნის მოთხოვნა (ხოლო აუდიტორს შეუძლია მისი მოპოვების საკითხის განხილვა), რათა გაიგოს, როგორ მოამზადეს ფასების შესახებ მონაცემები და შეაფასოს, რამდენად შეიძლება დაყრდნობა ფასების საინფორმაციო სამსახურის კონტროლის საშუალებებზე.

119. ფასების რამდენიმე გარე საინფორმაციო წყაროდან მიღებული ფასებიც ასევე შეიძლება სასარგებლო ინფორმაცია იყოს შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ. ფასების ფართო დიაპაზონი შეიძლება მიანიშნებდეს შეფასების განუსაზღვრელობის შედარებით მაღალ დონეზე და შეიძლება იმასაც გულისხმობდეს, რომ ფინანსური ინსტრუმენტი მგრძნობიარეა მონაცემებისა და დაშვებების უმნიშვნელო ცვლილებებთან მიმართებით. ვიწრო დიაპაზონი შეიძლება მოწმობდეს შეფასების განუსაზღვრელობის ნაკლებ დონეზე და გულისხმობდეს, რომ ფინანსური ინსტრუმენტი ნაკლებად მგრძნობიარეა მონაცემებისა და დაშვებების ცვლილებებთან მიმართებით. მართალია, ფასების მოპოვება რამდენიმე გარე საინფორმაციო წყაროდან შეიძლება სასარგებლო იყოს, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებს იხილავს, რომელთა ამოსავალი მონაცემებიც სამართლიანი ღირებულების შეფასების იერარქიულ სტრუქტურაში მე-2 და მე-3 დონეებს მიეკუთვნება, მაგრამ, თავისთავად, ფასების მოპოვება რამდენიმე გარე საინფორმაციო წყაროდან, სავარაუდოდ, ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს. ეს აიხსნება შემდეგი მიზეზებით:

ა) წყაროები, რომლებიც განსხვავებულ საინფორმაციო წყაროებად მიიჩნევა, შეიძლება თვითონ ფასებისთვის ერთსა და იმავე ამოსავალ წყაროს იყენებდნენ;

ბ) სამართლიანი ღირებულების შეფასების იერარქიულ სტრუქტურაში ფინანსური ინსტრუმენტის რომელიმე კატეგორიაზე მისაკუთვნებლად, შეიძლება აუცილებელი გახდეს იმ ამოსავალი მონაცემების გარკვევა, რომლებიც ფასების გარე საინფორმაციო წყარომ გამოიყენა ფასების დასადგენად.

120. გარკვეულ შემთხვევებში, აუდიტორმა შეიძლება ვერ შეძლოს იმ პროცესის გარკვევა, რომელიც გამოიყენეს ფასის დასადგენად, მათ შორის ამ პროცესთან დაკავშირებით დანერგილი კონტროლის საშუალებების, რათა დაადგინოს, რამდენად საიმედოა დადგენილი ფასი, ან შესაძლოა აუდიტორს ხელი არ მიუწვდებოდეს მოდელის გამოყენებაზე, მათ შორის დაშვებებსა და სხვა ამოსავალ მონაცემებზე. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეფასებული რისკის საპასუხოდ შეიძლება გადაწყვიტოს საკუთარი წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული წერტილოვანი შეფასების დასაბუთებულობის შესაფასებლად.

აუდიტის თავისებურებები იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობას სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული აქვს მოდელი

121. ასს 540-ის 13(ბ) პუნქტის შესაბამისად, თუ აუდიტორი ატარებს ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის გამოყენებული პროცესის ტესტირებას, მან უნდა შეაფასოს, გამოყენებული შეფასების მეთოდი კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია თუ არა, ასევე დასაბუთებულია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით განსაზღვრული შეფასების მიზნების გათვალისწინებით.

122. იმის მიუხედავად, ხელმძღვანელობა ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს იყენებს თუ თვითონ განსაზღვრავს საკუთარ შეფასებას, ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად ხშირად იყენებენ მოდელებს, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად გამოიყენება სამართლიანი ღირებულების შეფასების იერარქიული სტრუქტურის მე-2 და მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები. მოდელებთან დაკავშირებით ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დადგენისას აუდიტორს შეუძლია ამ მოდელში გამოყენებული მეთოდიკის, დაშვებებისა და მონაცემების განხილვა. როდესაც აუდიტორი შედარებით რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს იხილავს, მაგალითად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომელთა შესაფასებლადაც მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები გამოიყენება, აუდიტის მტკიცებულებების სასარგებლო წყარო შეიძლება იყოს მოდელის შემადგენელი სამივე ზემოაღნიშნული კომპონენტის ტესტირება. თუმცა, თუ მოდელი მარტივიც არის და ამავე დროს საყოველთაოდ აღიარებულიც, როგორიცაა, მაგალითად ობლიგაციების ფასების გამოთვლის ზოგიერთი მეთოდი, შეიძლება მტკიცებულებებისთვის უფრო სასარგებლო წყარო იყოს ისეთი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლის მოსაპოვებლად განსაკუთრებული ყურადღება ექცევა მოდელში გამოყენებულ დაშვებებსა და მონაცემებს.

123. მოდელის ტესტირება შესაძლებელია ორი ძირითადი მიდგომით:

    ა) აუდიტორს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მოდელის ტესტირება შეუძლია მოდელის გამოყენების მიზანშეწონილობის, გამოყენებული დაშვებებისა და მონაცემების დასაბუთებულობის განხილვით, ასევე მათემატიკური გაანგარიშებების სისწორის შემოწმებით; ან

ბ) აუდიტორს შეუძლია თვითონ დამოუკიდებლად განსაზღვროს შეფასება და შემდეგ მიღებული შედეგი შეუდაროს სუბიექტის მიერ გამოთვლილს.

124. თუ ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება გამოთვლილია არაემპირიული მონაცემების (ანუ მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემების) საფუძველზე, აუდიტორს, სხვასთან ერთად, შეუძლია მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა - როგორ ამტკიცებს ხელმძღვანელობა:

- რომელი სუბიექტები არიან ბაზრის მონაწილეები განსახილველ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით და როგორია მათი მახასიათებლები;
- როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა არაემპირიულ მონაცემებს თავდაპირველი აღიარებისას;
- რა ცვლილებები შეიტანა ხელმძღვანელობამ საკუთარ დაშვებებში, რათა აესახა თავისი მოსაზრებები იმ დაშვებების შესახებ, რომლებსაც გამოიყენებდნენ ბაზრის მონაწილეები;
- გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ ყველაზე ზუსტი ამოსავალი მონაცემები, რომლებიც ხელმისაწვდომი იყო მოცემულ გარემოებებში;
- როგორ არის გათვალისწინებული მის დაშვებებში ინფორმაცია შესადარისი ოპერაციების შესახებ (თუ ამის გაკეთება მიზანშეწონილი იყო);
- რა შედეგები მოიტანა მოდელების მგრძნობელობის ანალიზმა იმ შემთხვევაში, თუ არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები იყო გამოყენებული და ხელმძღვანელობამ შეიტანა თუ არა კორექტირებები შეფასების განუსაზღვრელობის გასათვალისწინებლად.

125. გარდა ამისა, შეფასებების ტესტირების ჩასატარებლად და ასევე იმის დასადგენად, მთლიანობაში შეფასებები დასაბუთებულია თუ არა, განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს აუდიტორის ცოდნას დარგის სპეციფიკისა და ბაზრის ტენდენციების შესახებ, სხვა სუბიექტების მიერ განსაზღვრული შეფასებებისა (კონფიდენციალურობის გათვალისწინებით) და ასევე ფასების სხვა ინდიკატორების ცოდნას, რომლებიც დაკავშირებულია მოცემულ შეფასებებთან. თუ ჩანს, რომ ხელმძღვანელობის ფასებს მუდმივად აგრესიული ან კონსერვატიული ხასიათი აქვს, ეს შეიძლება ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების მიმანიშნებელი იყოს.

126. როდესაც არ არსებობს გარე მტკიცებულებები საბაზრო ემპირიული მონაცემების სახით, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა სათანადო ყურადღება მიაქციონ ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული შეფასებების სუბიექტურ ხასიათსა და შეისწავლონ ამ შეფასებების განსამტკიცებლად მოპოვებული მტკიცებულებები. ასეთ შემთხვევაში, შესაძლოა აუდიტორს აუცილებლად დასჭირდეს იმის შეფასება, ჩატარებული იყო თუ არა დეტალური ანალიზი და ამ საკითხების განხილვა (მათ შორის შესაბამისი დოკუმენტაციის) სუბიექტის ფარგლებში ხელმძღვანელობის ყველა დონეზე, მათ შორის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად.

127. როდესაც იკლებს ან ირღვევა ბაზრების ჩვეულებრივი აქტივობა, ან არ არსებობს ბაზრის ემპირიული მონაცემები, ხელმძღვანელობის შეფასებები შეიძლება უფრო მეტად იყოს სუბიექტური და ნაკლებად ექვემდებარებოდეს შემოწმებას და, მაშასადამე, შეიძლება ნაკლებად საიმედო აღმოჩნდეს. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორს მოდელის ტესტირება შეუძლია კომპლექსური პროცედურების გამოყენებით: სუბიექტში არსებული კონტროლის საშუალებების ტესტირება, მოდელის დიზაინისა და მუშაობის შეფასება, მოდელში გამოყენებული დაშვებებისა და მონაცემების ტესტირება და მოდელის გამოყენებით მიღებული შედეგების შედარება თვითონ აუდიტორის მიერ გამოთვლილ წერტილოვან შეფასებასთან ან შეფასებების დიაპაზონთან, ან სხვა გარე მხარეების მიერ გამოყენებულ შეფასების მეთოდებთან.[30]

128. არსებობს იმის ალბათობა, რომ სუბიექტის შეფასების მეთოდიკაში[31] გამოყენებული ამოსავალი მონაცემების ტესტირების დროს (მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ ამგვარი ამოსავალი მონაცემები განაწილებულია კატეგორიების მიხედვით სამართლიანი ღირებულების შეფასების იერარქიულ სტრუქტურაში) აუდიტორი იმავდროულად მოიპოვებს ისეთ მტკიცებულებებსაც, რომლებიც განამტკიცებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას. მაგალითად, ძირითადი

30. ასს 540-ის 13(დ) პუნქტი შეიცავს მოთხოვნებს ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც აუდიტორი დამოუკიდებლად შეიმუშავებს შეფასების მნიშვნელობების დიაპაზონს, ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასების გასააანალიზებლად. ზოგიერთ შემთხვევაში, გარე მხარეების მიერ დამუშავებული შეფასების მეთოდები, რომლებსაც აუდიტორი იყენებს, შეიძლება მიჩნეულ იქნეს აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოდ და, ასეთ შემთხვევაში, მასზე გავრცელდება ასს 620-ის მოთხოვნები.

31. იხ. მაგალითად, ასს 540-ის მე-15 პუნქტის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის დაშვებების შეფასებას აუდიტორის მიერ.

პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს იმის შესაფასებლად, სუბიექტის შეფასების მეთოდში გამოყენებული ამოსავალი მონაცემები (ე.ი 1-ლი, მე-2 და მე-3 დონის მონაცემები) მისაღებია თუ არა და სუბიექტის მიერ ჩატარებული მგრძნობელობის ანალიზის ტესტირება აუდიტორს ასევე გამოადგება იმის შესაფასებლადაც, გამჟღავნებული ინფორმაციით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა.

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების დასაბუთებულობის შეფასება

129. მოდელში გამოყენებული დაშვებები შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვნად, თუ დაშვების მისაღებ ცვალებადობას შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსური ინსტრუმენტის შეფასებაზე.[32] შეიძლება ხელმძღვანელობას განხილული ჰქონდეს ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები მგრძნობელობის ანალიზის ჩატარების მეშვეობით. დაშვებებთან დაკავშირებული სუბიექტურობის დონე გავლენას ახდენს შეფასების განუსაზღვრელობის დონეზე და, ამის გამო, შეიძლება აუდიტორმა დაასკვნას, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი, მაგალითად მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემების გამოყენების შემთხვევაში.

130. აუდიტის პროცედურები, რომლებიც ტარდება ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების ტესტირებისთვის, მათ შორის ისეთი დაშვებების, რომლებიც მოდელში ამოსავალი მონაცემების სახით გამოიყენება, შეიძლება მოიცავდეს შემდეგი საკითხების შეფასებას:

- გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ (ხოლო თუ გამოიყენა როგორ) საბაზრო ამოსავალი მონაცემები დაშვებების დამუშავებისას, რადგან, საზოგადოდ, სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად მიზანშეწონილია საბაზრო ემპირიული ამოსავალი მონაცემების მაქსიმალურად გამოყენება და არაემპირიული ამოსავალი მონაცემების გამოყენების მინიმუმამდე დაყვანა;

- წინააღმდეგობაში ხომ არ მოდის დაშვებები საბაზრო ემპირიულ პირობებთან და ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების მახასიათებლებთან;

- რამდენად მისაღები და საიმედოა ბაზრის მონაწილეთა მიერ გამოყენებული დაშვებების წყაროები და ხელმძღვანელობამ რო-

32. იხ. ასს 540, პუნქტი გ107.

გორ შეარჩია გამოსაყენებლად დაშვებები, თუ ბაზარზე რამდენიმე განსხვავებული დაშვება არსებობს; და

- მგრძნობელობის ანალიზის შედეგები მიანიშნებს თუ არა იმას, რომ დაშვებების უმნიშვნელო ან ზომიერი ცვლილებები შეფასებების არსებით ცვლილებას იწვევს.

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ დაშვებებთან დაკავშირებული სხვა საკითხების გასაცნობად იხილეთ ასს 540-ის გ77-გ83 პუნქტები.

131. მომავალ პერიოდებთან დაკავშირებით აუდიტორის განსჯა ეყრდნობა მსჯელობის მომენტში არსებულ ინფორმაციას. საანგარიშგებო თარიღის შემდგომმა მოვლენებმა შეიძლება ისეთი შედეგები გამოიწვიოს, რომლებიც წინააღმდეგობაში მოვა დასკვნებთან, რომლებიც დასკვნების გამოტანის დროს დასაბუთებული იყო.

132. ზოგ შემთხვევაში, იმისათვის, რომ სამართლიანი ღირებულების გამოთვლებში გათვალისწინებული იყოს შეფასების განუსაზღვრელობა, შეიძლება დაკორექტირდეს დისკონტირების განაკვეთი, თითოეული დაშვების კორექტირების ნაცვლად. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურები შეიძლება მიმართული იყოს დისკონტირების განაკვეთზე. ამ მიზნით აუდიტორს შეუძლია ანალოგიური ფასიანი ქაღალდით ბაზარზე განხორციელებული ოპერაციის შესწავლა, გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთების შესადარებლად, ან საკუთარი მოდელის დამუშავება დისკონტირების განაკვეთის გამოსათვლელად, რომელსაც შემდეგ შეუდარებს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ განაკვეთს.

აუდიტის თავისებურებები იმ შემთხვევაში, როდესაც სუბიექტი იყენებს ხელმძღვანელობის ექსპერტს

133. როგორც I განყოფილებაში იყო განხილული, ხელმძღვანელობას შეუძლია შემფასებელი ექსპერტის მოწვევა ზოგიერთი ან ყველა თავისი ფასიანი ქაღალდის შესაფასებლად. ამგვარი ექსპერტები შეიძლება იყოს ბროკერები, საინვესტიციო ბანკები, ფასების საინფორმაციო სამსახურები, რომლებიც დამკვეთებს საექსპერტო შეფასების მომსახურებასაც უწევენ, ან სხვა სპეციალიზებული შემფასებელი ფირმები.

134. ასს 500-ის მე-8 პუნქტი შეიცავს მოთხოვნებს, რომლებიც აუდიტორმა უნდა დაიცვას ხელმძღვანელობის მიერ მოწვეული ექსპერტისგან მიღებული მტკიცებულებების შესაფასებლად. ხელმძღვანელობის ექსპერტთან და მის მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან

დაკავშირებით ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების მოცულობა დამოკიდებულია ექსპერტის სამუშაოს მნიშვნელობაზე აუდიტორის მიზანთან მიმართებით. ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს მისაღებობის შეფასება აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ მიწოდებული ფასები ან შეფასებები არის თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები შეფასებების განსამტკიცებლად. ამ მიზნით, აუდიტორს შეუძლია, მაგალითად, შემდეგი პროცედურების ჩატარება:

- ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენტურობის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შეფასება, მაგალითად: ექსპერტსა და სუბიექტს შორის ურთიერთობა; მისი რეპუტაცია და მდგომარეობა ბაზარზე; კონკრეტული ტიპის ფინანსურ ინსტრუმენტებთან ექსპერტის მუშაობის გამოცდილება და რამდენად ესმის ექსპერტს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც ეხება შეფასებებს;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს შესწავლა, მაგალითად, გამოყენებული შეფასების მეთოდისა (მეთოდების) და ამ მეთოდში (მეთოდებში) გამოყენებული ძირითადი საბაზრო ცვლადებისა (პარამეტრების) და დაშვებების მისაღებლობის შეფასების მეშვეობით;
- ექსპერტის სამუშაოს მისაღებლობის შეფასება აუდიტის მტკიცებულებების სახით გამოყენების თვალსაზრისთ. ამ ეტაპზე განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა ექსპერტის სამუშაოს მიზანშეწონილობის შეფასებას ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტის დონეზე. შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა განსახილველი ფინანსური ინსტრუმენტების შერჩევითი ერთობლიობისათვის დამოუკიდებლად განსაზღვროს შეფასება (იხ. 136-ე და 137-ე პუნქტები წერტილოვანი შეფასების, ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრასთან დაკავშირებით) სხვადასხვა მონაცემისა და დაშვების გამოყენებით და შემდეგ ეს შეფასება შეუდაროს ხელმძღვანელობის ექსპერტის შეფასებას;
- სხვა პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:
    - სხვადასხვა დაშვების მოდელირებას სხვა მოდელების დაშვებების მისაღებად და შემდეგ ამ მეთოდით მიღებული დაშვებების დასაბუთებულობის განხილვას;
    - ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასებების შედარებას აუდიტორის წერტილოვან შეფასებებთან, რათა აუდიტორმა

დაადგინოს, ხელმძღვანელობის შეფასებები მუდმივად მეტია თუ მუდმივად ნაკლებია აუდიტორის შეფასებებზე.

135. ხელმძღვანელობის ექსპერტმა სუბიექტის ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებაში ხელმძღვანელობის დასახმარებლად შეიძლება თვითონ დაამუშაოს, ან განსაზღვროს დაშვებები. თუ ამგვარ დაშვებებს ხელმძღვანელობა გამოიყენებს, ისინი უკვე ხელმძღვანელობის დაშვებები გახდება და აუდიტორმა ისეთივე მიდგომით უნდა შეამოწმოს ისინი, როგორც ამოწმებს ხელმძღვანელობის სხვა დაშვებებს.

წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა/გამოთვლა

136. იმისათვის, რომ აუდიტორმა განსაზღვროს დიაპაზონის შეფასება, რომელსაც გამოიყენებს ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი შეფასების დასაბუთებულობის გასაანალიზებლად, მან თვითონ უნდა შეიმუშაოს შეფასების მეთოდი და შეფასების მეთოდში გამოყენებული ამოსავალი მონაცემები და დაშვებები დააკორექტიროს იმ დიაპაზონის განსაზღვრისთვის, რომელსაც გამოიყენებს ხელმძღვანელობის შეფასების დასაბუთებულობის შესაფასებლად. წინამდებარე ასპშ-ის 100-135 პუნქტები აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს წერტილოვანი შეფასების, ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრაში. ასს 540-ის[33] შესაბამისად, თუ აუდიტორი ისეთ დაშვებებს ან მეთოდიკას იყენებს, რომელიც განსხვავდება ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულისგან, აუდიტორი ვალდებულია, საკმარის დონეზე გაერკვეს ხელმძღვანელობის დაშვებებსა და მეთოდიკაში, რათა დაადგინოს, რომ დიაპაზონის საკუთარ შეფასებაში გათვალისწინებულია შესაბამისი ცვლადები და გააანალიზოს ნებისმიერი გამოვლენილი მნიშვნელოვანი განსხვავება ხელმძღვანელობის შეფასებებთან შედარებით. ხელმძღვანელობის შეფასების დასაბუთებულობის დასადგენად აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს სამუშაოში აუდიტორის ექსპერტის ჩართვა.

137. ზოგიერთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების ან მეთოდიკის შესწავლის ყველანაირი მცდელობის მიუხედავად. ასე შეიძლება მოხდეს, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ ფასების გარე საინფორმაციო წყარო იყენებს ისეთ მოდელებსა და პროგრამულ უზრუნველყოფას, რომლებიც თვითონ დაამუშავა და არ გას-

33. ასს 540, პუნქტი 13(გ).

ცემს მომხმარებლებზე სათანადო ინფორმაციას. ასეთ სიტუაციაში, შეიძლება აუდიტორმა ვერ შეძლოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შეფასების შესახებ, თუ აუდიტორი ვერ ჩაატარებს სხვა პროცედურებს არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით, როგორიცაა, მაგალითად აუდიტორის საკუთარი წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის გამოთვლა, ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასების გასაანალიზებლად.[34] ასს 705-ში[35] აღწერილია, რა შედეგები შეიძლება მოჰყვეს იმას, თუ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.

ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენა და ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ

138. ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას განეკუთვნება ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.[36]ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში ხშირად შეტანილია მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა გამჟღავნდეს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც მომხმარებლებს საშუალებას მისცემს, საზრიანად შეაფასონ სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მათ შორის ამ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკები და განუსაზღვრელობის ფაქტორები. შეფასების საფუძვლის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების მნიშვნელობა იზრდება ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის დონის ზრდასთან ერთად და ასევე იმის მიხედვით, სამართლიანი ღირებულების შეფასების იერარქიაში რომელ დონეს მიეკუთვნება შეფასება (ამოსავალი მონაცემები).

139. როდესაც ხელმძღვანელობა ფინანსურ ანგარიშგებაში აცხადებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ის აშკარად ან არაპირდაპირი ფორმით წარმოადგენს მტკიცებებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების სხვადასხვა ელემენტის წარდგენასა და ახსნა-განმარტებას და განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნებას. მტკიცებები წარდგენისა და ახსნა-განმარტების შესახებ მოიცავს შემდეგ კატეგორიებს:

34. ასს 540, პუნქტი 13(დ).

35. ასს 705 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

36. იხ. ასს 200-ის მე-4 და გ2 პუნქტები.

ა) წარმოშობა და უფლებები და ვალდებულებები - ე.ი. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ყველა მოვლენა, ოპერაცია და სხვა საკითხები უკვე მომხდარია და ეხება სუბიექტს;

ბ) სისრულე – ე.ი. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია ყველანაირი ინფორმაცია, რომელიც ექვემდებარებოდა გამჟღავნებას;

გ) კლასიფიკაცია და აღქმადობა - ე.ი. ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ არის წარდგენილი და აღწერილი და ინფორმაცია, რომელიც ექვემდებარებოდა გამჟღავნებას, ნათლად და გარკვევით არის ჩამოყალიბებული;

დ) სისწორე და შეფასება - ე.ი. ფინანსური და სხვა სახის ინფორმაცია ასახულია სამართლიანად და შესაფერისი თანხებით.

აუდიტის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაციის აუდიტთან, განკუთვნილია ზემოაღნიშნული მტკიცებების განხილვისთვის.

ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენასა და ახსნა-განმარტებასთან დაკავშირებული აუდიტის პროცედურები

140. ქვემოთ განხილული საკითხები განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ფინანსურ ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ ინფორმაციის წარდგენისა და ახსნა-განმარტების მტკიცებებისთვის:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, საზოგადოდ, მოიცავს მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნებას სააღრიცხვო შეფასებებისა და მასთან დაკავშირებული რისკებისა და განუსაზღვრელობის ფაქტორების შესახებ, მომხმარებლების უზრუნველყოფის მიზნით დამატებითი მონაცემებითა და განმარტებებით აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ. აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ყურადღების გამახვილება რისკებთან და მგრძნობელობის ანალიზთან დაკავშირებით გამჟღავნებულ ინფორმაციაზე. აუდიტორის მიერ რისკის შეფასების პროცედურებითა და კონტროლის ტესტების ჩატარებით მოპოვებულმა ინფორმაციამ შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს ისეთი მტკიცებულებებით, რომლებიც მას დასკვნის გამოტანის საშუალებას მისცემს იმის თაობაზე, განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია პასუხობს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს, მაგალითად შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:
    - სუბიექტის მიზნები და სტრატეგია ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებასთან დაკავშირებით, მათ შორის, სუბი-

ექტის ოფიციალურად დამტკიცებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;

- სუბიექტის კონტროლის კონცეფციები ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების მართვის სფეროში;
- ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკები და განუსაზღვრელობის ფაქტორები;

- ინფორმაციის მოპოვება შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული არატრადიციული სისტემებიდან, როგორიცაა, მაგალითად რისკების მართვის სისტემები. პროცედურებს, რომელთა ჩატარებაც აუდიტორს შეუძლია განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის, განეკუთვნება, მაგალითად ტესტირება:
  - პროცესის, რომელიც გამოიყენება განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის მისაღებად;
  - განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის მოსამზადებლად გამოყენებულ მონაცემებზე დაწესებული კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობის.

- ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, რომლებსაც მნიშვნელოვანი რისკები ახასიათებს,[37] იმ შემთხვევაშიც კი, თუ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს, აუდიტორმა, შესაბამისი გარემოებებისა და ფაქტების გათვალისწინებით, შეიძლება დაასკვნას, რომ შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაცია არ არის საკმარისი მოცულობის და, მაშასადამე, ფინანსური ანგარიშგებით არ მიიღწევა ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენა. ასს 705-ში(გადასინჯული) მოცემულია მითითებები იმის თაობაზე, რა გავლენას ახდენს აუდიტორის მოსაზრებაზე, თუ აუდიტორს მიაჩნია, რომ ხელმძღვანელობის მიერ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია არ არის ადეკვატური

37. ასს 540-ის მე-20 პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორმა დამატებითი პროცედურები უნდა ჩაატაროს ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომლებიც წარმოშობს მნიშვნელოვან რისკებს. ეს პროცედურები იმისთვის ტარდება, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული ამ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად.

ან შეცდომაში შეიყვანს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს;

- გარდა ამისა, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, გამჟღავნებული ინფორმაცია არის თუ არა სრულყოფილი და გასაგები (აღქმადი), მაგალითად, ფინანსურ ანგარიშგებაში (ან თანდართულ ანგარიშებში) შეიძლება შეტანილი იყოს ყველანაირი შესაფერისი ინფორმაცია, მაგრამ ეს ინფორმაცია შეიძლება არ იყოს საკმარისად ურთიერთდაკავშირებული, იმ თვალსაზრისით, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა წარმოდგენა შეიქმნან სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე, ან შეიძლება გამჟღავნებული არ იყოს საკმარისი ხარისხობრივი ინფორმაცია იმისთვის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხები გასაგები იყოს. მაგალითად, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ სუბიექტს განმარტებით შენიშვნებში შეტანილი აქვს ინფორმაცია მგრძნობელობის ანალიზის შესახებ, შესაძლებელია, მაინც სრულყოფილად არ იყოს აღწერილი ის რისკები და განუსაზღვრელობის ფაქტორები, რომლებიც შეიძლება წარმოიქმნას შეფასების ცვლილების გამო, სასესხო ხელშეკრულებების სპეციალურ პირობებზე, უზრუნველყოფასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებსა და სუბიექტის ლიკვიდობის მდგომარეობაზე შესაძლო გავლენის შედეგად. ასს 260[38] შეიცავს მოთხოვნებსა და მითითებებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით, მათ შორის, აუდიტორის შეხედულებების შესახებ, სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტებზე, კერძოდ, სააღრიცხვო პოლიტიკის, სააღრიცხვო შეფასებებისა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის თაობაზე.

141. ფინანსურ ინსტრუმენტებზე ძირითადი პროცედურების ჩატარებისას ინფორმაციის წარდგენის, მაგალითად ფინანსური ინსტრუმენტების მოკლევადიან და გრძელვადიან კატეგორიებად წარდგენის მიზანშეწონილობის განხილვა შესაფერისი პროცედურაა იმისთვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს ინფორმაციის წარდგენისა და ახსნა-განმარტების მტკიცება.

38. ასს 260 - `*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*~.

ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის სხვა მნიშვნელოვანი თავისებურებები

ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

142. ასს 540-ის შესაბამისად, აუდიტორს ევალება ხელმძღვანელობისგან და, აუცილებლობის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან ოფიციალური წერილების მოპოვება გარკვეულ საკითხებთან დაკავშირებით. კერძოდ, მიაჩნიათ თუ არა მათ, რომ სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები დასაბუთებულია.[39] ასს 580-ის[40] შესაბამისად, თუ აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ ამგვარი წერილობითი განცხადებების გარდა აუცილებელია კიდევ ერთი ან რამდენიმე წერილის მოპოვება ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული სხვა აუდიტის მტკიცებულებების დასასაბუთებლად, ან ერთი ან რამდენიმე წერილის მოპოვება ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული კონკრეტული მტკიცებების განსამტკიცებლად, აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს სხვა ამგვარი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციაც. გარდა ამისა, ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების მოცულობისა და სირთულის დონის მიხედვით, ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ შეკრებილი სხვა აუდიტის მტკიცებულებების დასაბუთების მიზნით მოთხოვნილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს სხვა ასპექტებსაც, მაგალითად:

- რა მიზნით იყენებს ხელმძღვანელობა ფინანსურ ინსტრუმენტებს, მაგალითად ჰეჯირება, აქტივების/ვალდებულებების მართვა ან საინვესტიციო მიზნები;
- ოფიციალურ განცხადებას იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება სათანადოდ არის წარდგენილი, მაგალითად ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციები ასახულია, როგორც გაყიდვა, ან, როგორც დაფინანსების ოპერაცია;

39. ასს 540-ის 22-ე პუნქტი. ასს 580-ის - `*ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია*~ მე-4 პუნქტში აღნიშნულია, რომ ხელმძღვანელობის მიერ `ხელმძღვანელობის წერილში~ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, თავისთავად, ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს ვერც ერთ საკითხზე, რომლებსაც ეხება. თუ აუდიტორი სხვა პროცედურებით ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას, ეს შეიძლება მიჩნეული იყოს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვად და შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის დასკვნაზე (იხ. ასს 705 - `*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*~).

40. ასს 580, მე-13 პუნქტი.

- ოფიციალურ განცხადებებს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ, მაგალითად იმის თაობაზე, რომ:
  - ბუღალტრულად აისახა ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ყველა ოპერაცია;
  - დადგინდა ყველა ჩართული ფინანსური ინსტრუმენტი.
- ოფიციალურ განცხადებას იმის შესახებ, ყველა ოპერაცია განხორციელდა თუ არა „გაშლილი ხელის მანძილის~ პრინციპით და საბაზრო ფასებით;
- რა პირობებით განხორციელდა ოპერაციები;
- განცხადებას ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებების მისაღებობის შესახებ;
- განცხადებას იმის თაობაზე, არსებობს თუ არა რაიმე დამატებითი შეთანხმებები ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით;
- განცხადებას იმის შესახებ, დადებული აქვს თუ არა სუბიექტს ოფციონის ხელშეკრულებები;
- ხელმძღვანელობის განზრახვასა და გარკვეული სამოქმედო კურსის გატარების უნარს;[41] და
- განცხადებას იმის თაობაზე, საანგარიშგებო თარიღის შემდგომი რაიმე მოვლენები განაპირობებს თუ არა შეფასებებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაციის კორექტირების აუცილებლობას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

143. ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის ფაქტორების გამო, სავსებით მოსალოდნელია, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დააინტერესებთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამა თუ იმ მნიშვნელოვანი რისკების პოტენციური გავლენასთან დაკავშირებული საკითხები. აუდიტორს შეუძლია მათ ინფორმაცია მიაწოდოს სამართლიანი ღირებულების შეფასებაში გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებების ხასიათისა და შედეგების შესახებ, ამგვარი დაშვებების განსაზღვრასთან დაკავშირებული სუბიექტურობის ხარისხისა და სამართლიანი ღირებულებით შესაფასებელი მუხლების შედარებითი არსებითობის თა-

41. ასს 540-ის გ80 პუნქტში განხილულია ისეთი პროცედურების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება აქ აღწერილი გარემოებების შესაფერისი იყოს.

ობაზე მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით. გარდა ამისა, ფინანსური ინსტრუმენტების ხელშეკრულებების დადების ვალდებულებებსა და შემდგომ მათი შეფასების პროცედურებთან დაკავშირებით სათანადო კონტროლის საშუალებების დანერგვის აუცილებლობაც ისეთი საკითხებია, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმაციის მიწოდების აუცილებლობა.

144. ასს 260-ში განხილულია საკითხები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაზე აუდიტორის პასუხისმგებლობას. ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება მიეწოდოს, მაგალითად შემდეგი სახის ინფორმაცია:

- ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ ხელმძღვანელობას სათანადოდ არ ესმის ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების ხასიათი და მოცულობა, ან ამგვარ ოპერაციებთან დაკავშირებული რისკები;
- აუდიტორის მიერ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის სისტემების დიზაინსა და ფუნქციონირებაში, ან რისკები მართვაში.[42]
- მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებსაც აუდიტორი წააწყდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების პროცესში ხელმძღვანელობის ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ განსაზღვრული შეფასების შესახებ, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობას არ შესწევს უნარი, გაერკვეს ხელმძღვანელობის ექსპერტების მიერ გამოყენებულ მეთოდიკაში, დაშვებებსა და მონაცემებში და ამგვარი ინფორმაცია აუდიტორს არ მიაწოდა ხელმძღვანელობის ექსპერტმა;

42. ასს 265-ში - `*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ*` - მოცემულია მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც ეხება შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების ინფორმირებას ხელმძღვანელობისთვის, ხოლო შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ინფორმირებას მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის. სტანდარტში ახსნილია, რომ შიდა კონტროლის სისტემის ნაკლოვანებები შეიძლება მაშინ გამოვლინდეს, როდესაც აუდიტორი ატარებს რისკის შეფასების პროცედურებს ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად, ან აუდიტის ნებისმიერ სტადიაზე.

- მნიშვნელოვანი განსხვავებები აუდიტორისა და ხელმძღვანელობის, ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის განსჯაში და მიღებულ გადაწყვეტილებებში შეფასებებთან დაკავშირებით;
- ინფორმაცია სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითი უზუსტობების რისკებისა და გარე ზემოქმედების პოტენციური გავლენის შესახებ, მათ შორის, ინფორმაცია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ, რომლის გამჟღავნებაც მოითხოვება ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებში;
- აუდიტორის მოსაზრება იმის თაობაზე, რამდენად მისაღებია შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკა და ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- აუდიტორის მოსაზრება სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტები ასახვის შესახებ; ან
- ამომწურავი და ნათლად ჩამოყალიბებული პოლიტიკის უქონლობა ფინანსური ინსტრუმენტების შეძენის, გაყიდვის ან გამოყენების სფეროში, მათ შორის, საოპერაციო კონტროლის საშუალებების, ფინანსური ინსტრუმენტების ჰეჯირების ინსტრუმენტებზე მიკუთვნებისა და რისკების მონიტორინგის პროცედურების უქონლობა.

ამგვარი საკითხების ინფორმირების სათანადო დრო განსხვავებული იქნება კონკრეტული გარიგებისთვის დამახასიათებელი გარემოებებისდა მიხედვით; შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა პირველივე შესაძლებლობისთანავე აცნობოს იმ მნიშვნელოვანი სირთულეების შესახებ, რომლებსაც წააწყდა აუდიტის მსვლელობისას, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეძლებენ აუდიტორის დახმარებას აღნიშნული სირთულის გადალახვაში, ან მოსალოდნელია, რომ ეს გამოიწვევს მოსაზრების მოდიფიცირებას.

მარეგულირებელი და სხვა ორგანოების ინფორმირება

145. ზოგიერთ შემთხვევაში, აუდიტორი შეიძლება ვალდებული იყოს[43] ან თვითონ მიიჩნიოს აუცილებლად, რომ მეთვალყურეობაზე პასუ-

43. მაგალითად, ასს 250-ის (გადასინჯული) - *„კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“* - შესაბამისად, აუდიტორებმა უნდა დაადგინონ, გააჩნიათ თუ არა მათ სუბიექტის გარე მხარეებისთვის ინფორმაციის მიწოდების ვალდებულება, კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის გამოვლენილი შემთხვევების (ან დარღვევის შესაძლებლობაზე ეჭვების) შესახებ. გარდა ამისა, ბევრ ქვეყანაში შეიძლება

ხისმგებელი პირების გარდა, ინფორმაცია თვითონ მიაწოდოს მარეგულირებელ ან საზედამხედველო ორგანოებს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ. ამგვარი კომუნიკაცია შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტის ნებისმიერ ეტაპზე. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში საბანკო სექტორის მარეგულირებელი ორგანოები თანამშრომლობენ აუდიტორებთან ინფორმაციის გაცვლის საკითხში, რომელიც ეხება ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირებასა და გამოყენებას; ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების განსაზღვრის სირთულეებს იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს აქტიური ბაზრები და ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვას. ამგვარი თანამშრომლობა შეიძლება დაეხმაროს აუდიტორს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში.

კანონმდებლობით, საზედამხედველო ორგანოს შესაბამისი დოკუმენტით, ოფიციალური შეთანხმებით ან პროტოკოლით იყოს დადგენილი აუდიტორისთვის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება საბანკო სექტორის საზედამხედველო ან სხვა ორგანოების ინფორმირებას.

დანართი
(იხ. პუნქტი გ14)

ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების მაგალითები

1. ამ დანართში ზოგადად აღწერილია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები და განხილულია კონტროლის საშუალებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს სუბიექტში, რომელიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, იმის მიუხედავად, რა მიზნით გამოიყენება ისინი - სავაჭრო თუ საინვესტიციო მიზნებისთვის. აქ მოყვანილი მაგალითები იმისთვის არაა გამიზნული, რომ მოიცვას ყველა შესაძლო ვარიანტი. სუბიექტებს შეუძლიათ სხვანაირი კონტროლის გარემოს შექმნა და სხვა პროცესების დანერგვა, სუბიექტის ზომის, თავისი საქმიანობის დარგის თავისებურებებისა და ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების მოცულობის გათვალისწინებით. სავაჭრო ოპერაციების დადასტურების პროცედურისა და საანგარიშსწორებო პალატების გამოყენებასთან დაკავშირებით უფრო დეტალური ინფორმაცია მოცემულია 25-ე და 26-ე პუნქტებში.
2. როგორც ნებისმიერ კონტროლის სისტემაში, ამ შემთხვევაშიც, იმისათვის, რომ სუბიექტმა თავიდან აიცილოს არსებითი უზუსტობის რისკების წარმოქმნა, ხშირად აუცილებელია გარკვეული კონტროლის საშუალებების დუბლირება კონტროლის სხვადასხვა დონეზე (მაგალითად, პრევენციული, აღმომჩენი და მონიტორინგის საშუალებების დანერგვა).

სუბიექტის კონტროლის გარემო

კვალიფიციური სპეციალისტების უზრუნველყოფა სუბიექტში ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განსახორციელებლად

3. ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტით განხორციელებული ოპერაციის სირთულე იმაში მდგომარეობს, რომ შესაძლოა სუბიექტში მხოლოდ რამდენიმე თანამშრომელი აღმოჩნდეს, რომლებსაც სრულყოფილი წარმოდგენა ექნებათ ამგვარ ოპერაციებზე, ან ექნებათ სათანადო ცოდნა და გამოცდილება, რაც აუცილებელია ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად მუდმივად. ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი იზრდება, თუ ფინან-

სურ ინსტრუმენტებს იყენებს სუბიექტი, რომელსაც არ ჰყავს ასეთი კვალიფიკაციის სპეციალისტები.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მონაწილეობა

4. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას უწევენ და ამტკიცებენ ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილ რისკის საერთო ზღვარს, რომლის საკუთარ თავზე აღებისთვისაც მზად არის სუბიექტი, ასევე ზედამხედველობას უწევენ ოპერაციებს, რომლებსაც სუბიექტი ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით. სუბიექტის პოლიტიკა, რომელიც ეხება ფინანსური ინსტრუმენტების შეძენას, გაყიდვასა და შენარჩუნებას, განისაზღვრება რისკებთან მიმართებაში სუბიექტის საერთო პოზიციის შესაბამისად და ასევე იმ თანამშრომელთა ცოდნისა და გამოცდილების გათვალისწინებით, რომლებსაც ევალებათ ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელება. გარდა ამისა, შეიძლება სუბიექტში შექმნილი იყოს გარკვეული მართვის სტრუქტურები და დანერგილი იყოს კონტროლის პროცესები (პროცედურები), რომლებიც მიმართულია:

ა) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაზე საინვესტიციო გადაწყვეტილებებისა და ყველა არსებითი ხასიათის შეფასების განუსაზღვრელობის შეფასების შესახებ; და

ბ) სუბიექტის მზაობის საერთო შეფასებაზე რისკის საკუთარ თავზე აღების კუთხით, ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელებისას.

ორგანიზაციული სტრუქტურა

5. ოპერაციები ფინანსური ინსტრუმენტებით შეიძლება ხორციელდებოდეს ცენტრალიზებულად ან არაცენტრალიზებულად. აღნიშნული საქმიანობა და გადაწყვეტილებების მიღების შესაბამისი პროცესი მნიშვნელოვანწილად დამოკიდებულია ზუსტი, საიმედო და დროული მმართველობითი ინფორმაციის ნაკადებზე. ამგვარი ინფორმაციის შეგროვებასა და განზოგადებასთან დაკავშირებული სირთულეები მატულობს სუბიექტის ქვედანაყოფებისა და საქმიანობის მიმართულებების რიცხვის ზრდასთან ერთად. ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებით წარმოქმნილი არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება გაიზარდოს სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობების დეცენტრალიზაციის ხარისხის ამაღლებასთან ერთად. აღნიშნული კანონზომიერება განსაკუთრებით მიესადაგება ისეთ სიტუაციებს, როდესაც სუბიექტს გააჩნია რამდენიმე ტერიტორიული ქვედანაყოფი, რომელთაგან ზოგიერთი შეიძლება სხვა ქვეყნებში მდებარეობდეს.

უფლებამოსილებებისა და პასუხისმგებლობების განაწილება

საინვესტიციო პოლიტიკა და შეფასების პოლიტიკა

6. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განსაზღვრული საქმიანობის მიმართულებები, ფინანსური ინსტრუმენტების შეძენის, გაყიდვისა და შენარჩუნების ზუსტად ფორმულირებული პოლიტიკის მეშვეობით, ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს, ქმედითი მიდგომა გამოიყენოს ბიზნესის რისკების საკუთარ თავზე აღებისა და მათი მართვისთვის. ამგვარი პოლიტიკა ყველაზე ნათელი და გასაგები მაშინ იქნება, თუ მასში ჩამოყალიბებულია სუბიექტის მიზნები რისკების მართვის საკითხში და ამ მიზნების მისაღწევად ხელმისაწვდომი ინვესტიციების განხორციელებისა და ჰეჯირების ალტერნატიული შესაძლებლობები და იმავდროულად ითვალისწინებს შემდეგ ასპექტებს:

   ა) ხელმძღვანელობის კვალიფიკაციის დონეს;

   ბ) სუბიექტის შიდა კონტროლისა და მონიტორინგის სისტემების სირთულის დონეს;

   გ) სუბიექტის აქტივების/ვალდებულებების სტრუქტურას;

   დ) სუბიექტის შესაძლებლობას, შეინარჩუნოს ლიკვიდობის გარკვეული დონე და გაუმკლავდეს კაპიტალის დანაკარგებს;

   ე) ფინანსური ინსტრუმენტების ტიპებს, რომლებიც, ხელმძღვანელობის აზრით, უზრუნველყოფს ზემოაღნიშნული მიზნების მიღწევას;

   ვ) ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების მიმართულებებს, რომლებიც, ხელმძღვანელობის აზრით, უზრუნველყოფს დასახული მიზნების მიღწევას (მაგალითად, შესაძლებელია თუ არა წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება სპეკულაციური მიზნებისთვის, თუ მხოლოდ ჰეჯირების მიზნებისთვის უნდა გამოიყენებოდეს).

7. ხელმძღვანელობამ შეიძლება შეიმუშაოს პოლიტიკა, რომელიც შესაბამისობაში იქნება სუბიექტის შესაძლებლობებთან შეფასების განსაზღვრის საკითხში და დანერგოს კონტროლის საშუალებები, რომლებიც უზრუნველყოფს ამ პოლიტიკის დაცვას იმ თანამშრომელთა მხრიდან, რომლებიც პასუხისმგებლები არიან შეფასებების განსაზღვრაზე. ასეთ კონტროლის საშუალებებს განეკუთვნება, მაგალითად:

   ა) შეფასების განსაზღვრისთვის გამოსაყენებელი მეთოდიკის დამუშავება, შემოწმება (გამოცდა) და დამტკიცება, მათ შორის,

პროცედურების, რომლის საფუძველზეც უნდა მოხდეს შეფასების განუსაზღვრელობის გათვალისწინება; და

ბ) პოლიტიკა, რომელიც ეხება ემპირიული ამოსავალი მონაცემების მაქსიმალურად გამოყენებას და ისეთი ტიპის ინფორმაციის შეგროვებას, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების დასასაბუთებლად.

8. მცირე სუბიექტებში ოპერაციები ფინანსური ინსტრუმენტებით შეიძლება იშვიათად ხორციელდებოდეს, ხოლო ხელმძღვანელობას შეიძლება მხოლოდ მცირე ცოდნა და გამოცდილება ჰქონდეს ამ სფეროში. მიუხედავად ამისა, სათანადო პოლიტიკის შემუშავება და დანერგვა ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციებისთვის სუბიექტს ეხმარება რისკის საკუთარ თავზე აღების მზაობის (ზღვრის) განსაზღვრაში და იმის დადგენაში, მიიღწევა თუ არა დასახული მიზნები კონკრეტულ ფინანსურ ინსტრუმენტებში ინვესტიციების ჩადებით.

საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა

9. სუბიექტი შეიძლება ატარებდეს ისეთ პოლიტიკას, რომლის თანახმად როგორც მომხმარებლების მომსახურების, ასევე დოკუმენტაციის დამუშავების განყოფილების ძირითადმა თანამშრომლებმა დროებით აუცილებლად უნდა შეწყვიტონ თავიანთი მოვალეობების შესრულება. ასეთი ტიპის კონტროლი გამოიყენება თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელებაზე პასუხისმგებელი პირები ქმნიან ფიქტიურ ოპერაციებს ან ბუღალტრულად არასწორად ასახავენ ოპერაციებს.

მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენება

10. სუბიექტი შეიძლება ასევე იყენებდეს მომსახურე ორგანიზაციას (მაგალითად, აქტივების მართვისთვის), რათა მან განახორციელოს ფინანსური ინსტრუმენტების გაყიდვისა და ყიდვის ოპერაციები, აწარმოოს ოპერაციების სააღრიცხვო ჩანაწერები სუბიექტისთვის, ან შეაფასოს ფინანსური ინსტრუმენტები. გარდა ამისა, ზოგიერთი სუბიექტი შეიძლება მომსახურე ორგანიზაციებისგან იღებდეს ამოსავალ მონაცემებს თავისი ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ ანგარიშგების მოსამზადებლად. თუმცა, თუ ხელმძღვანელობისთვის ცნობილი არ არის, შიდა კონტროლის როგორი სისტემა მოქმედებს მომსახურე ორგანიზაციაში, მაშინ შესაძლოა აუდიტორმა ვერ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც მას მომსახურე ორგანიზაციაში მოქმედი შიდა კონ-

ტროლის სისტემაზე დაყრდნობის საშუალებას მისცემს. იხილეთ ასს 402[44] იმ მოთხოვნების გასაცნობად, რომლის შესაბამისადაც უნდა მოიპოვოს აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, იმ შემთხვევაში თუ სუბიექტი იყენებს ერთი ან რამდენიმე მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას.

11. მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურების გამოყენებამ შეიძლება გააუმჯობესოს, ან შეასუსტოს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული სუბიექტის კონტროლის გარემო. მაგალითად, მომსახურე ორგანიზაციის პერსონალს შეიძლება უფრო მეტი გამოცდილება ჰქონდეს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან მუშაობის, ვიდრე სუბიექტის ხელმძღვანელობას, ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის სისტემა შეიძლება უფრო ეფექტური ჰქონდეს მომსახურე ორგანიზაციას. გარდა ამისა, მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებამ შესაძლოა სუბიექტს მოვალეობების უფრო ფართოდ დანაწილების საშუალება მისცეს. მეორე მხრივ, მომსახურე ორგანიზაციას შეიძლება უფრო სუსტი კონტროლის გარემო ჰქონდეს, ვიდრე სუბიექტს.

სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი

12. სუბიექტში რისკების შეფასების პროცესი იმიტომ არსებობს, რომ დადგინდეს პროცედურები, რომლის მიხედვითაც ხელმძღვანელობა გამოავლენს ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებასთან დაკავშირებით წარმოქმნილ ბიზნესის რისკებს, მათ შორის პროცედურები, რომლის საფუძველზეც ხელმძღვანელობა შეაფასებს რისკების მნიშვნელობას, მათი მატერიალიზების ალბათობას და განსაზღვრავს ამ რისკების მართვის ზომებს.

13. სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი ქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ ხელმძღვანელობამ გამოავლინოს ყველა ისეთი რისკი, რომლის მართვაც აუცილებელია. რისკების შესაფასებელი პროცესის მიზანია უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ ხელმძღვანელობა:

    ა) ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელებამდე ნათელ წარმოდგენას შეიქმნის ფინანსური ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკების შესახებ, მათ შორის ოპერაციის მიზანსა და მის სტრუქტურასთან (მაგალითად, სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების ეკონომიკური შინაარსი და კომერციული მიზანი) დაკავშირებით;

44. ასს 402 – *„აუდიტორული მოსაზრებები სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“.*

ბ) ატარებს კონკრეტულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების დონის შესაფერის დეტალურ და კომპლექსურ ანალიზს;

გ) ატარებს სუბიექტის ღია (დაუფარავი) პოზიციების მონიტორინგს, რათა გაიგოს, საბაზრო პირობები როგორ ზემოქმედებს რისკებზე სუბიექტის დაქვემდებარების დონეზე;

დ) მას დანერგილი აქვს პროცედურები რისკზე დაქვემდებარების დონის შესამცირებლად ან შესაცვლელად (აუცილებლობის შემთხვევაში) და რეპუტაციის რისკების მართვისთვის; და

ე) ამ პროცესებზე მკაცრ ზედამხედველობასა და კონტროლს ახორციელებს.

14. რისკებზე დაქვემდებარების მონიტორინგისა და მართვისთვის განკუთვნილი სტრუქტურა, რომელიც სუბიექტშია დანერგილი, უნდა პასუხობდეს შემდეგ მოთხოვნებს:

ა) მისაღები და შესაბამისი უნდა იყოს რისკებთან დაკავშირებული სუბიექტის პოზიციის, რომელსაც განსაზღვრავენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები;

ბ) უნდა ადგენდეს დამტკიცებულ დონეებს სხვადასხვა ტიპის ფინანსური ინსტრუმენტების ავტორიზაციისთვის და ოპერაციებს, რომელთა განხორციელებაც ნებადართულია, ასევე ამ ოპერაციების მიზნებს; ნებადართული ფინანსური ინსტრუმენტები და დამტკიცებული დონეები უნდა ასახავდეს იმ თანამშრომლების გამოცდილებასა და ცოდნას, რომლებსაც ევალებათ ოპერაციების განხორციელება ფინანსური ინსტრუმენტებით, ასევე ხელმძღვანელობის პოზიციას, რომელიც მიმართულია სუბიექტში კვალიფიციური სპეციალისტების დასაქმებაზე ამგვარი ოპერაციების განსახორციელებლად;

გ) უნდა ადგენდეს სათანადო ზღვრებს თითოეული ტიპის ფინანსური ინსტრუმენტისთვის (მათ შორის, თითოეული კონტრაჰენტისთვის) დამახასიათებელ რისკზე სუბიექტის მაქსიმალური დაქვემდებარებისთვის. რისკების ნებადართული დონეები სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა რისკისა და კონტრაჰენტისთვის;

დ) უნდა უზრუნველყოფდეს ობიექტურ და დროულ მონიტორინგს ფინანსურ რისკებსა და სუბიექტის კონტროლის საშუალებებზე;

ე) უნდა ითვალისწინებდეს ობიექტური ანგარიშგების დროულად მომზადებას პოტენციური გარე ზემოქმედების, რისკებისა და ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების შედეგების შესახებ, რისკების მართვის მიზნით;

ვ) მუდმივად უნდა ტარდებოდეს კონკრეტულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების შეფასებების ანალიზი, რომელიც ხელმძღვანელობამ განსაზღვრა.

15. რისკების ხასიათი (ტიპები) და დონეები, რომლებსაც სუბიექტი ექვემდებარება, პირდაპირ არის დაკავშირებული სუბიექტის მიერ გამოყენებულ ფინანსური ინსტრუმენტების ტიპებთან, მათ შორის ამ ინსტრუმენტების სირთულესა და მათი მეშვეობით განხორციელებული ოპერაციების მოცულობასთან.

რისკების მართვის განყოფილება

16. კანონმდებლობა შეიძლება ზოგიერთ სუბიექტს (მაგალითად, მსხვილ, საფინანსო დაწესებულებებს, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით) ავალდებულებდეს რისკების მართვის სპეციალური განყოფილების შექმნას, ან შეიძლება მათ ნებაყოფლობით შექმნან ამგვარი განყოფილება. აღნიშნული განყოფილება იმ ქვედანაყოფებისგან განცალკევებით ფუნქციონირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელებასა და ამ ფინანსური ინსტრუმენტების მართვაზე. ამგვარი განყოფილება პასუხს აგებს ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების შესახებ, ასევე ამ ოპერაციების მონიტორინგზე. ამავე განყოფილების ფარგლებში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება შექმნილი ჰქონდეთ ოფიციალური კომიტეტი, რომელსაც ევალება რისკების მართვა. რისკების მართვასთან დაკავშირებული ძირითადი ვალდებულებები შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად:

ა) რისკების მართვის პოლიტიკის დანერგვას, რომელიც დაადგინეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა (მათ შორის, ისეთი რისკების ანალიზს, რომლებსაც შეიძლება დაექვემდებაროს სუბიექტი);

ბ) რისკების შეზღუდვის სისტემის დამუშავებასა და ამ შეზღუდვების დაცვის უზრუნველყოფას პრაქტიკაში;

გ) სტრესსცენარების დამუშავებასა და ფინანსური ინსტრუმენტების პორტფელის ღია პოზიციებისთვის მგრძნობელობის ანალიზის ჩატარებას, მათ შორის პოზიციების უჩვეულო ცვლილებების გაანალიზებას;

დ) ახალი ტიპის ფინანსური ინსტრუმენტების განხილვასა და ანალიზს.

17. ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულია გარკვეული ზარალის რისკი, რომლის სიდიდემ შეიძლება გადააჭარბოს იმ ღირებულებას, რომლითაც ფინანსური ინსტრუმენტი ბალანსშია ასახული. მაგალითად, საქონელზე საბაზრო ფასის მკვეთრად დაცემის შედეგად სუბიექტი შეიძლება იძულებული გახდეს, მოახდინოს ზარალის რეალიზება, რათა დახუროს ფორვარდული პოზიცია ამ საქონლის უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული მოთხოვნების გამო, ან მარჟის შენარჩუნების მიზნით. ზოგიერთ შემთხვევაში, პოტენციური ზარალის სიდიდე შეიძლება საკმარისი აღმოჩნდეს იმისთვის, რომ მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, უწყვეტად განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. სუბიექტმა შეიძლება ჩაატაროს მგრძნობელობის ანალიზი, ან შესაძლო ზარალის ღირებულების ანალიზი რისკის გათვალისწინებით (VaR ანალიზი), რათა შეაფასოს ზარალის სამომავლო ჰიპოთეზური გავლენა იმ ფინანსურ ინსტრუმენტებზე, რომლებიც ექვემდებარება საბაზრო რისკებს. თუმცა, შესაძლო ზარალის ღირებულების ანალიზი რისკების გათვალისწინებით სრულყოფილად ვერ ასახავს ყველა რისკს, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს სუბიექტზე. გარკვეული შეზღუდვები ახასიათებს მგრძნობელობის ანალიზსა და სცენარების ანალიზსაც.

18. სუბიექტის მიერ საკითხის განხილვაზე, აუცილებელია თუ არა რისკების მართვის ცალკე განყოფილების შექმნა და როგორი სტრუქტურა უნდა ჰქონდეს ამ განყოფილებას, გავლენას მოახდენს ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების მოცულობა და სირთულე, ასევე შესაბამისი ნორმატიული მოთხოვნები. სუბიექტებში, სადაც შექმნილი არ არის რისკების მართვის ცალკე განყოფილება, მაგალითად სუბიექტებში, რომლებიც მცირე რაოდენობის ფინანსურ ინსტრუმენტებს იყენებენ, ან შედარებით ნაკლებად რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს იყენებენ, ანგარიშგების მომზადება ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების შესახებ და ამ ოპერაციებზე მონიტორინგის განხორციელება შეიძლება ბუღალტრული აღრიცხვის განყოფილების, ან საფინანსო განყოფილების ფუნქციებში შედიოდეს, ან ხელმძღვანელობის საერთო მოვალეობებში. ასეთ სუბიექტებში შეიძლება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შექმნილი ჰქონდეთ რისკების მართვის ოფიციალური კომიტეტი.

სუბიექტის საინფორმაციო სისტემები

19. სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ძირითადი მიზანი ისაა, რომ უზრუნველყოს მონაცემების შეგროვება ყველა ოპერაციის შესახებ და მათი სწორად ასახვა ბუღალტრულად, განახორციელოს ანგარიშსწორება ამ ოპერაციებისთვის, შეაფასოს ფინანსური ინსტრუმენტები და მოამზადოს ინფორმაცია, რომელიც ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების მართვას შესაძლებელს გახდის, ასევე განახორციელოს შესაბამისი კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი. სირთულეები შეიძლება წარმოიშვას იმ სუბიექტებში, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ მათ დიდი რაოდენობის სისტემები აქვთ, რომლებიც ცუდად არის ინტეგრირებული და ისეთი ინტერფეისები გააჩნიათ, რომლებსაც ხელით სჭირდება გამართვა და არა აქვთ სათანადო კონტროლის საშუალებები.

20. ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტის ბუღალტრულად ასახვისთვის შეიძლება აუცილებელი გახდეს ბევრი საბუღალტრო გატარება. ფინანსური ინსტრუმენტების გართულებასთან ან ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების დონის ზრდასთან ერთად აუცილებელია საინფორმაციო სისტემის სრულყოფაც, შესაბამისად. ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულ საინფორმაციო სისტემებთან დაკავშირებით შეიძლება წარმოიშვას შემდეგი ტიპის კონკრეტული პრობლემები:

    ა) საინფორმაციო სისტემების არსებობა (განსაკუთრებით მცირე სუბიექტებში), რომლებსაც არ გააჩნიათ იმის ტექნიკური შესაძლებლობა, ან აუცილებელი სტრუქტურა, რომ დაამუშაონ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციები, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ სუბიექტს არ გააჩნია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან მუშაობის წარსული გამოცდილება. ამის შედეგად, შეიძლება გაიზარდოს ხელით შესრულებული ოპერაციების რაოდენობა, რაც, თავის მხრივ, გაზრდის შეცდომების დაშვების რისკს;

    ბ) რამდენიმე სისტემის არსებობა, რომლებიც აუცილებელია რთული ოპერაციების დასამუშავებლად და ამ სისტემების მონაცემების რეგულარულად შეჯერების აუცილებლობა, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც სისტემები დაკავშირებული არ არის კომპიუტერთან, ან ხელით სჭირდება ჩარევა;

    გ) იმის შესაძლებლობა, რომ შედარებით რთული ოპერაციების შეფასება, რომლებსაც ახორციელებენ მხოლოდ მცირერიცხო-

ვანი პირები და მათთან დაკავშირებული რისკების მართვა ხდება არა მონაცემთა დამუშავების ძირითადი სისტემების მეშვეობით, არამედ ელექტრონული ცხრილების გამოყენებით, ამ ელექტრონულ ცხრილებზე კი ადვილია ფიზიკური და ლოგიკური პაროლების დაცვის მოხსნა;

დ) სუბიექტში არ ტარდება სისტემების გადახრების სარეგისტრაციო ფაილების, გარე დადასტურების პროცედურებისა და ბროკერების მიერ დადგენილი ფასების/განაკვეთების (თუ ასეთი არსებობს) ანალიზი, სისტემების მიერ განხორციელებული საბუღალტრო გატარებების შესამოწმებლად და დასასაბუთებლად;

ე) სირთულეები სისტემებში შესატან ამოსავალ მონაცემებზე კონტროლის განხორციელებისა და შეფასების საკითხში, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც ამ სისტემებს ემსახურება თრეიდერების ჯგუფი, ე.წ. მომხმარებელთა მომსახურების განყოფილების თანამშრომლები, ან მომსახურების გამწევი მესამე მხარე ან/და განსახილველი ოპერაცია არ არის სტანდარტული, ან იშვიათად ხორციელდება;

ვ) შეუძლებელია რთული მოდელების დიზაინისა და პარამეტრების შეფასება, რომლებიც გამოყენებული იყო ოპერაციების თავდაპირველი და პერიოდული დამუშავებისთვის;

ზ) იმის შესაძლებლობა, რომ ხელმძღვანელობას არ ექნება შექმნილი მოდელების ბიბლიოთეკა და დანერგილი კონტროლის საშუალებები ცალკეულ მოდელზე წვდომის, შეცვლისა და გამოყენების შესაზღუდად, რათა შენარჩუნდეს ძლიერი კვალი მოდელების აკრედიტებული ვერსიების აუდიტის ჩასატარებლად და ასევე თავიდან იქნეს აცილებული ამ მოდელებთან უნებართვოდ წვდომა ან მათი შეცვლა;

თ) რისკების მართვის სისტემისა და კონტროლის სისტემების დასანერგად აუცილებელი ინვესტიციების არათანაზომიერება სუბიექტისთვის, რომელიც მხოლოდ მცირე რაოდენობის ოპერაციებს ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, ასევე იმის შესაძლებლობა, რომ ხელმძღვანელობა ვერ გაიგებს შედეგებს, თუ მათ არა აქვთ ასეთი ტიპის ოპერაციების განხორციელების გამოცდილება;

ი) გარე მხარეების (მაგალითად, მომსახურე ორგანიზაციების) სისტემების გამოყენების საჭიროების შესაძლებლობა, ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების ასახვის,

დამუშავებისა და ბუღალტრულად აღრიცხვისთვის და ამ ოპერაციებთან დაკავშირებით წარმოქმნილი რისკების სათანადოდ მართვისთვის, ასევე მომსახურების ამგვარი პროვაიდერებისგან მიღებული შედეგების შეჯერებისა და უარყოფის (შედავების) აუცილებლობა;

კ) დამატებითი დაცვისა და დამატებითი კონტროლის უზრუნველყოფის საკითხები, რაც აუცილებელია იმ შემთხვევაში, როდესაც სუბიექტი ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განსახორციელებლად ელექტრონულ მეთოდებს (ელექტრონულ ქსელს) იყენებს.

21. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემები ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელი რაოდენობრივი მონაცემების მნიშვნელოვანი წყაროა. თუმცა, სუბიექტებს ასევე შეუძლიათ შექმნან და დანერგონ არაფინანსური სისტემებიც, რომლებიც გამოიყენება სუბიექტის შიდა ანგარიშგების მოსამზადებლად და ისეთი ინფორმაციის, მათ შორის ხარისხობრივი ინფორმაციის მისაღებად, რომელიც დაკავშირებულია, მაგალითად რისკებთან და განუსაზღვრელობის ფაქტორებთან, ან მგრძნობელობის ანალიზთან.

სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობები

22. ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების მიზანია ისეთი პრობლემების აღკვეთა, ან გამოვლენა, რომლებიც ხელს უშლის სუბიექტს დასახული მიზნების მიღწევაში. ეს მიზნები, თავისი ბუნებით, შეიძლება დაკავშირებული იყოს საოპერაციო საქმიანობასთან, ფინანსური ანგარიშგების შედგენასთან ან კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვასთან. ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების სფეროში მაკონტროლებელი საქმიანობა (პროცედურები) მუშავდება ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების სირთულისა და მოცულობის გათვალისწინებით და, როგორც წესი, მოიცავს სათანადოდ ორგანიზებულ ავტორიზაციის პროცესს, მოვალეობების ადეკვატურ (საკმარისად ზუსტ) დანაწილებას და სხვა პროცედურებსა და პოლიტიკას, რომლებიც მიმართულია კონტროლის სფეროში ორგანიზაციის მიზნების მიღწევაზე. ამ პროცესების ბლოკ-სქემების მეშვეობით შესაძლებელია სუბიექტში დანერგილი კონტროლის საშუალებების, ან მათი არარსებობის დადგენა. წინამდებარე ასპშ-ში განსაკუთრებული ყურადღება გამახვილებულია ისეთ მაკონტროლებელ ზომებზე, რომლებიც დაკავშირებულია სისრულის, სისწორისა და

არსებობის, შეფასების, წარდგენისა და ახსნა-განმარტების მტკიცებებთან.

ავტორიზაცია

23. ავტორიზაციის პროცედურას შეუძლია ფინანსური ანგარიშგების შედგენაზე როგორც პირდაპირი, ისე არაპირდაპირი ზემოქმედება. მაგალითად, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ოპერაცია არ სრულდება სუბიექტის მიერ დადგენილი პოლიტიკის ფარგლებში, იგი შეიძლება მაინც სწორად აისახოს და გატარდეს ბუღალტრულად. თუმცა, არაავტორიზებულმა ოპერაციებმა შეიძლება მნიშვნელოვნად გაზარდოს სუბიექტის რისკები, რაც, თავის მხრივ, გამოიწვევს არსებითი უზუსტობის რისკის ზრდას, ვინაიდან ეს ოპერაციები განხორციელდება შიდა კონტროლის სისტემის ფარგლებს გარეთ. ამ რისკის შესამცირებლად, სუბიექტები ხშირად იყენებენ ზუსტად ჩამოყალიბებულ პოლიტიკას, რომელიც განსაზღვრავს, რომელი სავაჭრო ოპერაციების განხორციელება არის ნებადართული და ვინ უნდა განახორციელოს, ხოლო შემდეგ ამ პოლიტიკის დაცვაზე მუდმივად განახორციელებს მონიტორინგს დოკუმენტაციის დამუშავების განყოფილება. კონკრეტული პირების მიერ განხორციელებულ სავაჭრო ოპერაციებზე მონიტორინგის განხორციელება, მაგალითად უჩვეულოდ დიდი მოცულობის ან მნიშვნელოვანი მოგებისა და სერიოზული ზარალის მიღების შემთხვევების გაანალიზება, ხელმძღვანელობას დაეხმარება სუბიექტის პოლიტიკის დაცვაში, მათ შორის, რომელიც ეხება ახალი ტიპის ოპერაციების ავტორიზაციას და იმის შეფასებას, ჩადენილია თუ არა თაღლითობა.

24. ინიცირებული ოპერაციების აღრიცხვის ძირითადი ფუნქცია იმაში მდგომარეობს, რომ ზუსტად დადგინდეს ცალკეული ოპერაციის ხასიათი (ტიპი) და მიზანი, ასევე თითოეული ფინანსური ინსტრუმენტის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული უფლებები და ვალდებულებები, მათ შორის ხელშეკრულების იძულებით შესრულების პირობები. ფინანსური მონაცემების ბუღალტრულად სრულყოფილად და სწორად ასახვა, როგორც წესი, გულისხმობს, ძირითადი ფინანსური ინფორმაციის გარდა (როგორიცაა ნომინალური ღირებულება), სულ მცირე შემდეგი ინფორმაციის ასახვასაც:

ა) დილერის საიდენტიფიკაციო ინფორმაციის;

ბ) იმ პირის საიდენტიფიკაციო ინფორმაციის, რომელიც ასახავს ოპერაციას (თუ ეს პირი არ არის დილერი); როდის მოხდა ოპერაციის ინიცირება (მათ შორის, ოპერაციის თარიღი და დრო) და როგორ აისახა სუბიექტის საინფორმაციო სისტემებში; და

გ) ოპერაციის ტიპისა და მიზნის, მათ შორის, გამიზნული იყო თუ არა ოპერაცია შესაბამისი კომერციული რისკის ჰეჯირებისთვის.

მოვალეობების დანაწილება

25. მოვალეობების დანაწილება და თანამშრომელთა დანიშვნა - ეს არის მნიშვნელოვანი მაკონტროლებელი ზომა, განსაკუთრებით ფინანსური ინსტრუმენტების სფეროში. ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელებისას შეიძლება გამოიყოს რამდენიმე ფუნქცია, მაგალითად:

ა) გარიგების გაფორმება. სუბიექტებში, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით, შეიძლება ამ ფუნქციას ასრულებდეს მომხმარებლების მომსახურების განყოფილება;

ბ) ანგარიშსწორების წარმოება - საანგარიშსწორებო თანხების გადახდა და მიღება;

გ) სავაჭრო ოპერაციების დასტურის დოკუმენტების გაგზავნა და სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერების მონაცემებსა და კონტრაჰენტებისგან მიღებულ პასუხებში მოცემულ მონაცემებს შორის განსხვავებების შეჯერება (თუ განსხვავებები გამოვლინდა);

დ) ყველა ოპერაციის სწორად ასახვა ბუღალტრულ ჩანაწერებში;

ე) რისკების სიდიდეზე დაწესებული შეზღუდვების მონიტორინგი. სუბიექტებში, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით, ამ ფუნქციას შეიძლება ასრულებდეს რისკების მართვის განყოფილება;

ვ) ფინანსური ინსტრუმენტების პოზიციების მონიტორინგი და ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება.

26. ბევრ სუბიექტში მოვალეობები თანამშრომლებზე შემდეგნაირად არის განაწილებული: ინვესტიციების განხორციელება ფინანსურ ინსტრუმენტებში, ანგარიშსწორების წარმოება ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციებისთვის და ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვა/ასახვა ბუღალტრულად.

27. მცირე სუბიექტებში ძნელია მოვალეობების ამგვარი დანაწილების უზრუნველყოფა, ამიტომ აქ განსაკუთრებით მაღალია ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების როლი ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების მონიტორინგის ჩატარების საქმეში.

28. ზოგიერთი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემისთვის დამახასიათებელია ფასების შემოწმების დამოუკიდებელი განყოფი-

ლების არსებობა. აღნიშნული განყოფილება პასუხს აგებს ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტის ფასების დამოუკიდებელი შემოწმების ჩატარებაზე და შეიძლება იყენებდეს მონაცემების განსხვავებულ წყაროებს, მეთოდიკასა და დაშვებებს. მისი თანამშრომლები ატარებენ სუბიექტის სხვა სტრუქტურული ქვედანაყოფების მიერ დამუშავებული ფასების ობიექტურ განხილვას.

29. როგორც წესი, ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების პოლიტიკის განსაზღვრასა და მის დაცვაზე პასუხს აგებს სუბიექტის ორგანიზაციული კონტროლისა და დოკუმენტაციის დამუშავების ქვედანაყოფები. სუბიექტები, რომლებიც ფართოდ იყენებენ ფინანსურ ინსტრუმენტებს, შეიძლება ყოველდღიურად ახორციელებდნენ თავიანთი ფინანსური ინსტრუმენტების პორტფელის შეფასებას და შეფასების დასაბუთებულობის ტესტის სახით ამოწმებდნენ, მოგების ან ზარალის რამდენი ხვედრითი წილი მოდის თითოეულ ფინანსურ ინსტრუმენტზე.

სისრულე, სისწორე და არსებობა

30. სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერების რეგულარულად შეჯერება ბანკებისა და დეპოზიტარების ბუღალტრულ ჩანაწერებთან, სუბიექტებს იმის საშუალებას აძლევს, რომ უზრუნველყონ ოპერაციების სათანადოდ დოკუმენტირება. მნიშვნელოვანია მოვალეობების სათანადოდ დანაწილება იმ პირთა შორის, რომლებიც ოპერაციებს ახორციელებენ, თრეიდერებსა და იმ პირებს შორის, რომლებიც აწარმოებენ შეჯერებას, რადგან ეს მიიჩნევა შეჯერების მასალისა და კლირინგული ოპერაციების შეჯერების მიმოხილვის სკრუპულოზურ პროცესად.

31. გარდა ამისა, შეიძლება დაინერგოს ისეთი კონტროლის საშუალებები, რომლის შესაბამისადაც თრეიდერებს დაევალებათ იმის დადგენა, რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტს ახასიათებს თუ არა უნიკალური მახასიათებლები. რთული ფინანსური ინსტრუმენტის ერთერთი მაგალითია ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები. ასეთ შემთხვევაში, სუბიექტში შეიძლება არსებობდეს ცალკე დანაყოფი/სტრუქტურა (რომელსაც შეიძლება ეწოდებოდეს პროდუქტების კონტროლის ჯგუფი/განყოფილება), რომელსაც ევალება რთული ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების შეფასება მათი ინიცირების (განხორციელების) მომენტში. ეს განყოფილება, სააღრიცხვო პოლიტიკის ჯგუფთან ერთად, უზრუნველყოფს ოპერაციების სწორად ასახვას. მართალია, მცირე სუბიექტებში შეიძლება არ არსებობდეს პროდუქტების კონტროლის განყოფილება, მაგრამ შეიძლება დანერგილი იყოს რთული ფინანსური

ინსტრუმენტების ხელშეკრულებების კონტროლის პროცედურა, რომელიც განხორციელდება ხელშეკრულების დადების მომენტში. ამ პროცედურის მიზანია, რომ უზრუნველყოს ზემოაღნიშნული ხელშეკრულებების სათანადოდ აღრიცხვა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად.

კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი

32. სუბიექტში მოქმედი მუდმივი მონიტორინგის პროცედურები იმისთვისაა გამიზნული, რომ გამოვლინდეს და გასწორდეს ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებსა და მათ შეფასებასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობაში ნებისმიერი ნაკლოვანება. მნიშვნელოვანია, რომ სუბიექტში არსებობდეს ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების სათანადო ზედამხედველობისა და ანალიზის პროცედურა. ეს მოიცავს:

    ა) კონტროლის ყველა საშუალების ანალიზს, მაგალითად სუბიექტის სტატისტიკური მონაცემების მონიტორინგს, როგორიცაა, მაგალითად შეჯერების პროცედურის შედეგად გამოვლენილი განსხვავებების (შესაჯერებელი მუხლების) რაოდენობა, ან განსხვავება თვითონ სუბიექტში დადგენილ ფასებსა და ფასების გარე წყაროებიდან მიღებულ მონაცემებს შორის;

    ბ) საინფორმაციო ტექნოლოგიების საიმედო კონტროლის საშუალებების გამოყენების აუცილებლობას, მათი გამოყენების დამტკიცებასა და მონიტორინგის განხორციელებას და;

    გ) სხვადასხვა პროცესიდან და სისტემიდან მიღებული ინფორმაციის სათანადო შეჯერების უზრუნველყოფის აუცილებლობას. მაგალითად, შეფასების პროცესი დიდ სარგებელს ვერ მოუტანს სუბიექტს, თუ მიღებული შედეგები სათანადოდ არ იქნება შესაბამისობაში მოყვანილი მთავარ წიგნში.

33. მსხვილ სუბიექტებში, როგორც წესი, ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების ყველა ეტაპი აისახება რთულ კომპიუტერულ საინფორმაციო სისტემებში, რომლებიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ თავის დროზე უზრუნველყონ ანგარიშსწორება. უფრო რთულ კომპიუტერულ სისტემებში შეიძლება ავტომატურად ხდებოდეს ბუღალტრული ჩანაწერების გადატანა კლირინგულ ანგარიშებში, ფულადი სახსრების მოძრაობის მონიტორინგის მიზნით. ასეთ სუბიექტებში დანერგილია კონტროლის საშუალებები ოპერაციების დამუშავებაზე, რომლებიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ სუბიექტის ბუღალტრულ ჩანაწერებში სწორად აისახოს ფინანსური

ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციები. კომპიუტერულ სისტემებში შეიძლება გათვალისწინებული იყოს გადახრების ანგარიშის შექმნის შესაძლებლობა, რათა ხელმძღვანელობამ მიიღოს სიგნალი იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება გადააჭარბებს ნებადართულ მოცულობას (ლიმიტს), ან, როდესაც ოპერაციები განხორციელდება კონკრეტული კონტრაჰენტისთვის დადგენილი ლიმიტების დარღვევით. თუმცა, ყველაზე სრულყოფილ კომპიუტერულ სისტემებსაც კი არ ძალუძთ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების აღრიცხვის სისრულის უზრუნველყოფა. შესაბამისად, ხშირად ხელმძღვანელობა ნერგავს დამატებით პროცედურებს ოპერაციების სრულად ასახვის ალბათობის ამაღლების მიზნით.

გამოსცა:

თარგმნა:

IAASB
International Auditing
and Assurance
Standards Board

529FifthAvenue,NewYork,NY10017
T+1(212)286-9344F+1(212)286-9570
www.iaasb.org
ISBN: 978-1-60815-567-5