

INTERNATIONAL AUDITING AND  
ASSURANCE STANDARDS BOARD®

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

*2022 წლის გამოცემა  
III ტომი*

IAPN™

ISA®

ISQM™

ეთიკისა და აუდიტის საერთაშორისო ფონდი (IFEA), აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IAASB®) და ბულალტერთა 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 შექმნა [www.iaasb.org](http://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](mailto:permissions@ifac.org).



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

T+1(212) 286-9344 F+1(212) 286-9570

[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)

ISBN: 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](mailto: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*  
*III ტომი*



საბარტოვლო ფინანსთა სამინისტროს  
ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა  
და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური

თბილისი 2024

**მთარგმნელები:**

**ბაზი 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 „გრანტ 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 კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის დამატებები**

**ნაწილი III**

**სარჩევი**

---

83

**აუდიტის ხარისხი**

აუდიტის ხარისხის სტრუქტურული საფუძვლები: ძირითადი ელემენტები, რომლებიც გარემოს ქმნის აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფისთვის ..... 1-65

**მარწმუნებელი გარიგებების სტრუქტურული საფუძვლები**

შეცვლილი მარწმუნებელი გარიგებების სტრუქტურული საფუძვლები ..... 66-95

---





**აუდიტის ხარისხის სტრუქტურული საფუძვლები:  
ძირითადი ელემენტები, რომლებიც ქმნის გარემოს აუდიტის ხარისხის  
უზრუნველყოფისთვის**

**აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IAASB) კონცეფცია აუდიტის ხარისხის სტრუქტურული საფუძვლებისთვის**

აუდიტის ხარისხის სტრუქტურული საფუძვლების მიზანია:

- აამაღლოს საზოგადოების გათვითცნობიერების დონე აუდიტის ხარისხის ძირითადი ელემენტების შესახებ;
- ხელი შეუწყოს ძირითად დაინტერესებულ მხარეებს აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესების გზების გამოვლენაში;
- ხელი შეუწყოს ძირითად დაინტერესებულ მხარეებს შორის დიალოგის განვითარებას ამ თემაზე.

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო ვარაუდობს, რომ წინამდებარე სტრუქტურულ საფუძვლებს მოჰყვება დებატები და პოზიტიური ქმედებები, აუდიტის ხარისხის შემდგომი გაუმჯობესების მისაღწევად.

აუდიტორებს ევალებათ აუდიტის სათანადო სტანდარტებისა და აუდიტორული ფირმის ხარისხის კონტროლის სტანდარტების მოთხოვნების დაცვა, ასევე ეთიკისა და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვა. აუდიტის ხარისხის სტრუქტურული საფუძვლები არ ცვლის ზემოაღნიშნულ სტანდარტებს, არც აუდიტის ჩატარებასთან დაკავშირებულ არანაირ დამატებით სტანდარტებს ან მოთხოვნებს არ ადგენს.

## შესავალი

ფინანსური ინფორმაცია უნდა იყოს შესაბამისი, დროული და საიმედო, რათა დააკმაყოფილოს მომხმარებელთა მოთხოვნილებები. ეროვნული კანონმდებლობა, ასევე სუბიექტის დაინტერესებული მხარეები ხშირად მოითხოვენ ფინანსური ინფორმაციის გარკვეული ელემენტების გარე აუდიტის ჩატარებას, რათა მომხმარებლებს შეუქმნან იმის რწმენა, რომ შესაძლებელია ამ ინფორმაციის ნდობა. იმისთვის, რომ გარე აუდიტმა შეასრულოს თავისი ამოცანა, აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები დარწმუნებულები უნდა იყვნენ, რომ აუდიტორმა იმუშავა სათანადო სტანდარტის მოთხოვნების დაცვით და ჩატარდა `ხარისხიანი აუდიტი`.

ტერმინი `აუდიტის ხარისხი` ხშირად გამოიყენება დაინტერესებულ მხარეთა პოლემიკაში, მარეგულირებელ ორგანოებთან, სტანდარტების დამდგენ ორგანოებთან, აუდიტორულ ფირმებთან და სხვებთან ურთიერთობებში, ასევე გამოკვლევების ჩატარებისას და პოლიტიკის განსაზღვრისას. აუდიტის ხარისხი კომპლექსური თემაა, რაც ჩანს 1-ლი დანართიდან და ამჟამად არ არსებობს ამ ტერმინის ზუსტი განმარტება ან ანალიზი, რომელიც საყოველთაოდ იქნებოდა აღიარებული.

ამის გამო, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ დაამუშავა აუდიტის ხარისხის სტრუქტურული საფუძვლები (სტრუქტურული საფუძვლები), სადაც აღწერილია ამოსავალი ფაქტორები (აუდიტის), პროცესის ფაქტორები და შედეგები (შედეგების ფაქტორები), რომლებიც ხელ უწყობს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფას კონკრეტული გარიგების დონეზე, აუდიტორული ფირმის დონესა და მთლიანად ქვეყნის დონეზე. სტრუქტურულ საფუძვლებში ასევე ხაზგასმულია დაინტერესებულ მხარეთა სათანადო ურთიერთქმედების მნიშვნელობა და გარე გარემოს სხვა ფაქტორების მნიშვნელობა.

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო დარწმუნებულია, რომ ამგვარი სტრუქტურული საფუძვლები საზოგადოების ინტერესებს ემსახურება, ვინაიდან იგი:

- სტიმულს მისცემს ეროვნულ აუდიტორულ ფირმებს, აუდიტორული ფირმების საერთაშორისო ქსელებსა და ბუღალტერთა პროფესიულ ორგანიზაციებს, ეძებონ აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესებისა და აუდიტის ხარისხის შესახებ ინფორმაციის ურთიერთგაცვლის პროცესის გაუმჯობესების გზები;
- აამაღლებს დაინტერესებულ მხარეთა გათვითცნობიერების დონეს, აუდიტის ხარისხის მნიშვნელოვანი ელემენტების შესახებ;
- დაინტერესებულ მხარეებს ისეთი ფაქტორების შეცნობის შესაძლებლობას მისცემს, რომლებსაც შეიძლება პრიორიტეტული მნიშვნელობა ჰქონდეს აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესების საკითხში; მაგალითად, სტრუქტურული საფუძვლების გამოყენება შესაძლებელია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა ინფორმირებისთვის აუდიტის ხარისხის თაობაზე, რაც მათ დაეხმარება აუდიტის ხარისხის ამაღლების საკითხში თავიანთი ფუნქციების გააზრებაში;
- ხელს შეუწყობს სტანდარტების დადგენას, როგორც საერთაშორისო, ისე ცალკეული ქვეყნის დონეზე. მაგალითად, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო ამ სტრუქტურულ საფუძვლებს გამოიყენებს, როდესაც გადასინჯავს ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტ 1-ს (ხკსს 1)<sup>1</sup> და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ასს). გარდა ამისა, წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლები შეიძლება დაეხმაროს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოსა და ბუღალტერთა განათლების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოსაც თავიანთი ოფიციალური დოკუმენტების გაუმჯობესებაში;

<sup>1</sup>. ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი 1 - `ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს`.

- ხელს შეუწყობს მოსაზრებების ურთიერთგაცვლასა (დიალოგს) და უფრო მჭიდრო სამუშაო ურთიერთობების დამყარებას აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოსა და ძირითად დაინტერესებულ მხარეებს შორის და ასევე თვითონ ამ დაინტერესებულ მხარეებს შორის;
- სტიმულს მისცემს ამ თემის თეორიულ კვლევას; და
- დაეხმარება აუდიტის სპეციალობის სტუდენტებს, უფრო უკეთ გაერკვნენ იმ პროფესიის საფუძვლებში, რომლის დაუფლებაც სურთ.

## შინაარსი

---

83

ზოგადი მიმოხილვა .....	5
1. ამოსავალი ფაქტორები .....	9
2. პროცესის ფაქტორები .....	12
3. შედეგები .....	14
4. ურთიერთქმედების ძირითადი სახეები ფინანსური ანგარიშგების მიწოდების ჯაჭვში .....	20
5. გარე გარემოს ფაქტორები .....	27
1-ლი დანართი: ტერმინის 'აუდიტის ხარისხი' განსაზღვრასთან დაკავშირებული სირთულეები	
მე-2 დანართი: ამოსავალ ფაქტორებსა და პროცესის ფაქტორებთან დაკავშირებული ხარისხის ატრიბუტები	

---

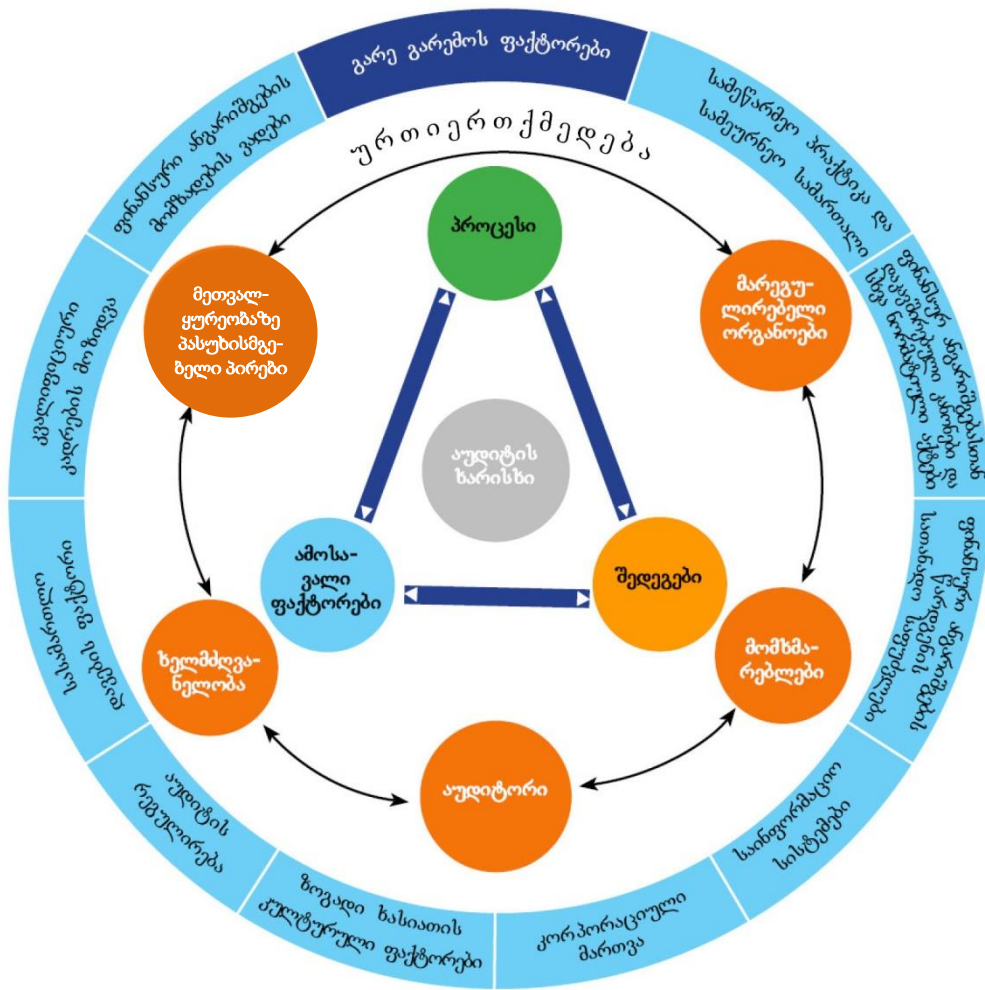
## ზოგადი მიმოხილვა

1. ტერმინი **“აუდიტის ხარისხი”** თავის თავში მოიცავს სხვადასხვა ძირითად ელემენტს, რომლებიც ქმნის ისეთ გარემოს, რომ მაქსიმალური იყოს იმის ალბათობა, რომ მუდმივად ჩატარდება ხარისხიანი აუდიტი.
2. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანია, აუდიტორმა, მოპოვებული საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე, ჩამოაყალიბოს საკუთარი მოსაზრება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას და ჩატარებული აუდიტის შედეგების მიხედვით შეადგინოს დასკვნა. **ხარისხიან აუდიტს**, სავარაუდოდ, ჩაატარებდა გარიგების გუნდი:
  - რომელმაც გამოავლინა სათანადო ღირებულებების, ეთიკის ნორმებისა და ქცევისადმი ერთგულება;
  - რომელსაც გააჩნდა სათანადო ცოდნა, უნარები და გამოცდილება და საკმარისი დრო ჰქონდა გამოყოფილი აუდიტის სამუშაოების შესასრულებლად;
  - რომელიც იცავდა აუდიტისა და ხარისხის კონტროლის მკაცრ პროცედურებს, რომლებიც შეესაბამება კანონმდებლობისა და სათანადო სტანდარტების მოთხოვნებს;
  - რომელმაც წარმოადგინა სასარგებლო და დროული ანგარიშები (დასკვნები); და
  - სათანადოდ ითანამშრომლა შესაბამის დაინტერესებულ მხარეებთან.
3. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხიანი აუდიტის ჩატარებაზე პასუხისმგებლობა აუდიტორებს ეკისრებათ. თუმცა, აუდიტის ხარისხი გაცილებით მაღალია ისეთ გარემოში, სადაც აუდიტორს მხარს უჭერენ ფინანსური ანგარიშგების მიწოდების ჯაჭვის ყველა მონაწილე და ისინი თვითონაც სათანადოდ ურთიერთქმედებენ და თანამშრომლობენ.
4. წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლები მიზნად ისახავს აუდიტის ხარისხის ძირითადი ელემენტების შესახებ დაინტერესებულ მხარეთა გათვითცნობიერების დონის ამაღლებას და ამით სტიმულს აძლევს აუდიტორებს, აუდიტორულ ფირმებსა და სხვა დაინტერესებულ მხარეებს, კრიტიკულად შეაფასონ თავიანთი საქმიანობა და განსაზღვრონ, კიდევ რა ზომების გატარება შეუძლიათ მათ დამატებით თავიანთ გარემოში აუდიტის ხარისხის გასაუმჯობესებლად.
5. წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლები ეხება ნებისმიერი სუბიექტის აუდიტს მისი ზომის, საქმიანობის სპეციფიკისა და სირთულის მიუხედავად. იგი ასევე ეხება ყველა აუდიტორულ ფირმას მისი ზომის მიუხედავად, მათ შორის იმ აუდიტორულ ფირმასაც, რომელიც ქსელის ან ასოციაციის ნაწილია. თუმცა, აუდიტის ხარისხის ატრიბუტები, რომლებიც ამ სტრუქტურულ საფუძვლებშია აღწერილი, განსხვავდება თავისი მნიშვნელობით და აუდიტის ხარისხზეც თითოეული მათგანი განსხვავებულად ზემოქმედებს.
6. აუდიტორები ვალდებული არიან, დაიცვან აუდიტის სათანადო სტანდარტებისა და აუდიტორული ფირმებისთვის დადგენილი ხარისხის კონტროლის სტანდარტები, ასევე ეთიკური და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნები. კერძოდ, ხკსს 1-ში<sup>2</sup> აღწერილია ფირმის ვალდებულებები საკუთარ ხარისხის კონტროლის სისტემაზე, რომელიც დაკავშირებულია მათ მიერ ჩატარებულ აუდიტთან. წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლები არ ცვლის ამგვარ სტანდარტებს, არც რაიმე დამატებით სტანდარტებს ან პროცედურულ ნორმებს ადგენს აუდიტის ჩატარებასთან დაკავშირებით.

<sup>2</sup> ხკსს 1 აუდიტორულ ფირმებს ავალდებულებს ისეთი ხარისხის კონტროლის სისტემის დანერგვასა და გამოყენებას, რომელიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ (ა) ფირმა და მისი პერსონალი იცავენ პროფესიულ სტანდარტებსა და სათანადო საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს; და (ბ) ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

7. მართალია, ცალკეული აუდიტის ხარისხზე გავლენას იქონიებს მოცემულ სტრუქტურულ საფუძვლებში აღწერილი ამოსავალი ფაქტორები, პროცესის ფაქტორები, შედეგები და სხვადასხვა სახის ურთიერთქმედებები, მაგრამ აუდიტის ხარისხის სტრუქტურული საფუძვლები, თავისთავად, საკმარისი არ არის კონკრეტული აუდიტის ხარისხის შესაფასებლად. ეს იმით აიხსნება, რომ აუდიტის ხარისხის შესაფასებლად აუცილებელია გარკვეული საკითხების დეტალური განხილვა, როგორცაა, მაგალითად აუდიტორის მიერ კონკრეტული სუბიექტის რისკებზე რეაგირების მიზნით შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, აუდიტის მსვლელობისას ჩატარებული მნიშვნელოვანი განსჯისა და გამოტანილი დასკვნების მიზანშეწონილობა და სათანადო სტანდარტების მოთხოვნების დაცვა.
8. სტრუქტურულ საფუძვლებში ერთმანეთისგან გამიჯნულია შემდეგი ელემენტები:
  - ა) ამოსავალი ფაქტორები;
  - ბ) პროცესი;
  - გ) შედეგები;
  - დ) ფინანსური ანგარიშგების მიწოდების ჯაჭვის მონაწილეთა ურთიერთქმედების ძირითადი სახეები;
  - ე) გარე გარემოს ფაქტორები.

სტრუქტურული საფუძვლების გამოსახვა შესაძლებელია შემდეგი დიაგრამის სახით:



### ამოსავალი ფაქტორები

9. ამოსავალი ფაქტორები შეიძლება დაიყოს შემდეგ ჯგუფებად:
  - ა) აუდიტორების ღირებულებები, ეთიკური ნორმები და ქცევა, რაზედაც, თავის მხრივ, გავლენას ახდენს აუდიტორულ ფირმაში დამკვიდრებული კულტურა; და
  - ბ) აუდიტორების ცოდნა, უნარები, გამოცდილება და დრო, რომელიც გამოყოფილი ჰქონდათ მათ აუდიტის ჩასატარებლად.
10. ზემოაღნიშნული ამოსავალი ფაქტორების ფარგლებში, ხარისხის ატრიბუტები, თავის მხრივ, კიდევ იყოფა ისეთ ჯგუფებად, რომლებიც უშუალოდ გამოიყენება:
  - ა) აუდიტის ცალკეული გარიგების დონეზე;
  - ბ) აუდიტორული ფირმის დონეზე და, მაშასადამე, არაპირდაპირ ფირმის მიერ ჩატარებულ ყველა აუდიტთან მიმართებით; და
  - გ) ქვეყნის (ან ამა თუ იმ იურისდიქციის) დონეზე და, მაშასადამე, არაპირდაპირ ყველა აუდიტორული ფირმის დონეზე, რომელიც საქმიანობს ამ ქვეყანაში და ასევე მათ მიერ ჩატარებულ ყველა აუდიტთან მიმართებით.
11. მე-2 დანართში უფრო დეტალურად არის აღწერილი ამოსავალ ფაქტორებთან დაკავშირებული ხარისხის ატრიბუტები კონკრეტული გარიგების, ფირმისა და ქვეყნის დონისთვის.
12. აუდიტის ხარისხის ამოსავალ ფაქტორებზე გავლენას იქონიებს ის კონკრეტული გარემო, რომელშიც აუდიტი ტარდება, ძირითად დაინტერესებულ მხარეთა შორის ურთიერთქმედება და შედეგები. მაგალითად, კანონმდებლობა (გარე გარემო) შეიძლება მოითხოვდეს კონკრეტული ანგარიშების (შედეგი) მომზადებას, რაც გავლენას ახდენს გამოყენებულ უნარებზე (ამოსავალი ფაქტორები).

### პროცესი

13. აუდიტის ხარისხზე გავლენას ახდენს აუდიტის პროცესისა და ხარისხის კონტროლის პროცედურების სიმკაცრე. მე-2 დანართში უფრო დეტალურად არის აღწერილი პროცესის ამ ფაქტორებთან დაკავშირებული ხარისხის ატრიბუტები კონკრეტული გარიგების, ფირმისა და ქვეყნის დონისთვის.

### შედეგები

14. შედეგები მოიცავს ანგარიშებსა და ინფორმაციას, რომელსაც ერთი მხარე ოფიციალურად ამზადებს და წარუდგენს მეორე მხარეს, ასევე აუდიტის პროცესით განპირობებულ სხვა შედეგებს, რაც, საზოგადოდ, ხილვადი არ არის აუდიტორული სუბიექტის გარე მხარეებისთვის. მაგალითად, ეს შეიძლება მოიცავდეს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მეთოდებისა და ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის გაუმჯობესებას, რაც შეიძლება ჩატარებულმა აუდიტმა განაპირობა.
15. აუდიტის შედეგებს ხშირად განსაზღვრავს გარემო პირობები, მათ შორის, საკანონმდებლო მოთხოვნები. მართალია, ზოგიერთ დაინტერესებულ მხარეს შეუძლია ზემოქმედება შედეგების ხასიათზე, მაგრამ სხვებს ნაკლები ზემოქმედების შესაძლებლობა აქვთ. ცხადია, ზოგიერთი დაინტერესებული მხარისთვის, მაგალითად საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების ინვესტორებისთვის ყველაზე მნიშვნელოვანი შედეგია აუდიტორის დასკვნა.

### ურთიერთქმედების ძირითადი სახეები ფინანსური ანგარიშგების მიწოდების ჯაჭვის ფარგლებში

16. მართალია, ფინანსური ანგარიშგების მიწოდების ჯაჭვში თითოეული განცალკევებული დაინტერესებული მხარე მნიშვნელოვან როლს თამაშობს მაღალი ხარისხის ფინანსური ანგარიშგების უზრუნველყოფის საკითხში, მაგრამ აუდიტის ხარისხზე განსაკუთრებული გავლენის მოხდენა შეუძლია თვითონ დაინტერესებულ მხარეთა ურთიერთქმედების საშუალებებსაც. აღნიშნული ურთიერთქმედება, როგორც ფორმალური, ისე არაფორმალური, დამოკიდებულია იმ გარემო

პირობებზე, რომელშიც აუდიტი ტარდება და ხელს უწყობს დინამიკური ურთიერთობის დამყარებას ამოსავალ ფაქტორებსა და შედეგებს შორის. მაგალითად, აუდიტორსა და საფონდო ბირჟაზე კოტირებული კომპანიის აუდიტის კომიტეტს შორის აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე სათანადო საკითხების განხილვამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს იმაზე, რა სახის სპეციალიზებული უნარების (ამოსავალი ფაქტორი) გამოყენება დასჭირდება აუდიტორს და რა ფორმისა და შინაარსის იქნება აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის წარსადგენი ანგარიში (შედეგი). პირიქით, კერძო საკუთრებაში მყოფი სუბიექტების შემთხვევაში, აუდიტის პროცესში შეიძლება უფრო მჭიდრო ურთიერთობა დამყარდეს მესაკუთრეებთან. ასეთ სიტუაციაში, შეიძლება უფრო რეგულარული სახე მიიღოს მხარეთა შორის არაფორმალურმა კომუნიკაციამ (ინფორმაციის გაცვლამ), რაც ხელს შეუწყობს აუდიტის ხარისხს.

### **გარე გარემოს ფაქტორები**

17. არსებობს გარე გარემოს ფაქტორებიც ანუ კონტექსტუალური ფაქტორები, როგორცაა, მაგალითად კანონმდებლობა და კორპორაციული მართვა, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ფინანსური ანგარიშგების შინაარსსა და ხარისხზე, ასევე, პირდაპირ ან არაპირდაპირ, აუდიტის ხარისხზეც. აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტორები ითვალისწინებენ ამ ფაქტორებს იმის დასადგენად, რა მეთოდების გამოყენება იქნება ყველაზე უკეთესი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.



## 1. ამოსავალი ფაქტორები

1. ხარისხიანი აუდიტი გულისხმობს, რომ:

- აუდიტორები წარმოაჩენენ სათანადო ღირებულებების, ეთიკის ნორმებისა და ქცევისადმი ერთგულებას; და
- მათ გააჩნიათ სათანადო ცოდნა, უნარები და გამოცდილება და ექნებათ საკმარისი დრო აუდიტის სამუშაოების შესასრულებლად;

2. ქვემოთ აღწერილია ამოსავალ ფაქტორებთან დაკავშირებული ძირითადი ატრიბუტები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტის გარიგების ხარისხზე. ეს ატრიბუტები გამოიყენება კონკრეტული აუდიტის გარიგების დონეზე, აუდიტორული ფირმის დონესა და ქვეყნის (ან იურისდიქციის)<sup>3</sup> დონეზე. თითოეული ატრიბუტი და დონე ცალ-ცალკე განყოფილებებში განხილული.

### 1.1 ღირებულებები, ეთიკური ნორმები და ქცევა - გარიგების დონე (იხ. მე-2 დანართის 2-16 პუნქტები)

3. აუდიტის გარიგების პარტნიორი<sup>4</sup> პასუხისმგებელია აუდიტის გარიგებაზე და, მამასადამე, მას ეკისრება უშუალო პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხზე. თუმცა, აუდიტის გარიგების პარტნიორი, გარდა იმისა, რომ პასუხს აგებს აუდიტის ჩატარებაზე, გადამწყვეტი მნიშვნელობის როლს თამაშობს იმის უზრუნველყოფაშიც, რომ გარიგების გუნდი ახდენდეს ხარისხიანი აუდიტისთვის აუცილებელი ღირებულებების, ეთიკური ნორმებისა და ქცევის დემონსტრირებას.

ძირითადი ატრიბუტებია:

- გარიგების გუნდს გაცნობიერებული აქვს, რომ აუდიტი ტარდება ფართო საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ და ესმის, რამდენად მნიშვნელოვანია ეთიკური მოთხოვნების დაცვა;<sup>5</sup>
- გარიგების გუნდი ავლენს ობიექტურობასა და პატიოსნებას;
- გარიგების გუნდი დამოუკიდებელია;
- გარიგების გუნდი ავლენს პროფესიულ კომპეტენციასა და სათანადო გულისხმიერებას;
- გარიგების გუნდი ავლენს პროფესიულ სკეპტიციზმს.

### 1.2 ღირებულებები, ეთიკური ნორმები და ქცევა - ფირმის დონე (იხ. მე-2 დანართის 17-32 პუნქტები)

4. აუდიტორული ფირმის კულტურა მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს აუდიტის პარტნიორებისა და გარიგების გუნდის სხვა წევრების ღირებულებებზე, ეთიკასა და ქცევაზე, რადგან გარემოს, სადაც აუდიტის გარიგების გუნდი მუშაობს, არსებითი ზეგავლენის მოხდენა შეუძლია პარტნიორებისა და თანამშრომლების აზროვნებაზე და, მამასადამე, იმაზე, როგორ შეასრულებენ ისინი დაკისრებულ ვალდებულებებს. მართალია აუდიტი გამოიხატავს საზოგადოებრივი ინტერესების დასაცავად, მაგრამ აუდიტორული ფირმები ხშირად კომერციული სუბიექტები არიან. თითოეული ფირმის კულტურა მნიშვნელოვანი ფაქტორი იქნება იმის დასადგენად, როგორ იცავენ

3. იურისდიქცია შეიძლება უფრო დიდი ან მცირე იყოს ქვეყანასთან შედარებით. მსოფლიოს ზოგიერთ რეგიონში აუდიტის რეგულირების გარკვეული ასპექტები რამდენიმე ქვეყანაზე ვრცელდება. ზოგიერთ ქვეყანაში კი აუდიტის რეგულირებას უფრო მცირე ერთეულები ახორციელებენ, როგორცაა, მაგალითად შტატები ან პროვინციები.

4. სახელმწიფო სექტორში ტერმინების `დამკვეთი`, `გარიგება`, `გარიგების პარტნიორი` და `ფირმა` ნაცვლად, აუცილებლობის შემთხვევაში, იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის აუდიტისთვის შესაფერისი ეკვივალენტური ტერმინები, რომლებიც განმარტებულია აუდიტის უმაღლესი ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის საერთაშორისო სტანდარტის (140) - `ხარისხის კონტროლი აუდიტის უმაღლესი ორგანოებისთვის` - მე-7 განყოფილებაში.

5. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი (ბესსს-ის კოდექსი) პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის ადგენს პროფესიული ეთიკის ხუთ ძირითად პრინციპს. ეს პრინციპებია: პატიოსნება, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება, კონფიდენციალურობა და პროფესიული ქცევა.

პარტნიორები და თანამშრომლები საზოგადოებრივ ინტერესებს და, იმავდროულად, როგორ აღწევენ ფირმის კომერციულ მიზნებს.

5. აუდიტის ხარისხის შეფასების დროს კულტურის შექმნასთან დაკავშირებულ ძირითად ატრიბუტებად მიიჩნევა შემდეგი:
- ფირმაში არსებობს კორპორაციული მართვის სისტემა, რომელიც აყალიბებს ხელმძღვანელობის სათანადო `გენერალურ პოზიციას` და ორიენტირებულია აუდიტორული ფირმის დამოუკიდებლობის დაცვის უზრუნველყოფაზე;
  - აუცილებელი პიროვნული თვისებები წახალისდება შეფასებისა და ანაზღაურების სათანადო სისტემის მეშვეობით, რომელიც მიმართულია აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფაზე;
  - გადაწყვეტილებების მიღებისა და მოქმედებისას ისეთი ფინანსური მოსაზრებები არ გაითვალისწინება, რომლებიც უარყოფითად იმოქმედებს აუდიტის ხარისხზე;
  - ფირმა განსაკუთრებულ მნიშვნელობას ანიჭებს პარტნიორებისა და თანამშრომლებისთვის უწყვეტი პროფესიული განვითარების შესაძლებლობის შექმნასა და მათთვის მაღალი დონის ტექნიკური მხარდაჭერის უზრუნველყოფას;
  - ფირმა ხელს უწყობს რთულ საკითხებთან დაკავშირებით სათანადო კონსულტაციების ორგანიზების კულტურის დამკვიდრებას;
  - არსებობს ეფექტური სისტემები, რომლებიც არეგულირებს დამკვეთებთან ურთიერთობაზე დათანხმებისა და დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელების გადაწყვეტილებებს.

**1.3 ღირებულებები, ეთიკური ნორმები და ქცევა - ქვეყნის დონე (იხ. მე-2 დანართის 33-40 პუნქტები)**

6. აუდიტის ეროვნული რეგულირების სისტემები მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფირმის კულტურასა და აუდიტის პარტნიორებისა და გარიგების გუნდის სხვა წევრების ღირებულებებზე, ეთიკურ ნორმებსა და ქცევაზე. ეროვნული რეგულირების სისტემის ძირითადი ატრიბუტებია:
- გამოქვეყნებულია ეთიკური მოთხოვნები, სადაც ნათლად არის აღწერილი ეთიკური პრინციპები, ასევე კონკრეტული მოთხოვნები, რომლებიც გამოიყენება ამა თუ იმ სიტუაციაში;
  - მარეგულირებელი ორგანოების, სტანდარტების დამდგენი ეროვნული ორგანოებისა და ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციების აქტიური საქმიანობა მიმართულია ეთიკური პრინციპების ახსნასა და ეთიკური მოთხოვნების თანამიმდევრულად გამოყენების უზრუნველყოფაზე;
  - დამკვეთებთან ურთიერთობაზე დათანხმების გადაწყვეტილებების შესაფერისი ინფორმაცია იცვლება აუდიტორულ ფირმებს შორის.

**1.4 ცოდნა, უნარები, გამოცდილება და დრო - გარიგების დონე (იხ. მე-2 დანართის 41-58 პუნქტები)**

7. აუდიტის გარიგების პარტნიორი ვალდებულია დარწმუნდეს, რომ გარიგების გარიგების გუნდს ერთობლივად გააჩნია სათანადო კომპეტენცია და გუნდს აქვს საკმარისი დრო იმისათვის, რომ შეძლოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბებამდე.
8. ძირითადი ატრიბუტებია:
- პარტნიორებსა და თანამშრომლებს გააჩნიათ აუცილებელი პროფესიული კომპეტენცია;
  - პარტნიორებსა და თანამშრომლებს ნათელი წარმოდგენა აქვთ სუბიექტის საქმიანობის შესახებ;
  - პარტნიორებსა და თანამშრომლებს დასაბუთებული გადაწყვეტილებები გამოაქვთ პროფესიული განსჯის შედეგად;

- აუდიტის გარიგების პარტნიორი აქტიურად მონაწილეობს რისკების შეფასებაში, აუდიტის დაგეგმვაში, აუდიტის პროცესზე ზედამხედველობის განხორციელებასა და გარიგების გუნდის მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვაში;
- თანამშრომლებს, რომლებიც აუდიტორული შემოწმების დეტალურ სამუშაოებს ასრულებენ დამკვეთთან ადგილზე, გააჩნიათ საკმარისი გამოცდილება, მათ სამუშაოს სათანადო ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობას უწევენ და სათანადოდ ამოწმებენ, ამასთან სათანადო დონეზე არის უზრუნველყოფილი თანამშრომელთა მონაცვლეობა;
- პარტნიორებსა და თანამშრომლებს საკმარისი დრო აქვთ ეფექტიანი აუდიტის ჩასატარებლად;
- ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აუდიტის გარიგების პარტნიორსა და გარიგების გუნდის სხვა გამოცდილ წევრებთან ურთიერთქმედების შესაძლებლობა აქვთ.

**1.5 ცოდნა, უნარები, გამოცდილება და დრო - ფირმის დონე (იხ. მე-2 დანართის 59-70-ე პუნქტები)**

9. აუდიტორული ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები გავლენას იქონიებს აუდიტის გარიგების პარტნიორების, გარიგების გუნდისა და სხვა წევრების ცოდნისა და გამოცდილების აუცილებელ დონეზე და იმ დროზე, რომელიც მათთვის ხელმისაწვდომია აუცილებელი აუდიტორული სამუშაოების შესასრულებლად. ძირითადი ატრიბუტებია:

- პარტნიორებსა და თანამშრომლებს საკმარისი დრო აქვთ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი რთული საკითხების გადასაჭრელად;
- გარიგების გუნდები სათანადოდ არის სტრუქტურირებული;
- პარტნიორები და გარიგების გუნდის უფროსი წევრები დროულად აფასებენ ნაკლებად გამოცდილი წევრების სამუშაოს, სათანადოდ ახორციელებენ მათ ქოუჩინგს და სამუშაო პროცესში სწავლებას;
- სათანადოდ ხორციელდება აუდიტის პარტნიორებისა და თანამშრომლების სწავლება აუდიტის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და, აუცილებლობის შემთხვევაში, დარგისთვის სპეციფიკურ საკითხებში.

**1.6 ცოდნა, უნარები, გამოცდილება და დრო - ქვეყნის დონე (იხ. მე-2 დანართის 71-80 პუნქტები)**

10. ეროვნულ სისტემებსაც შეუძლია ზემოქმედება აუდიტორების აუცილებელ კომპეტენციაზე. ამგვარი ეროვნული სისტემების ძირითადი ატრიბუტებია:

- არსებობს აუდიტორული ფირმების/ინდივიდუალური აუდიტორების ლიცენზირების ეფექტური მექანიზმები;
- ნათლად არის განსაზღვრული აუდიტორების განათლების მოთხოვნები და აუცილებელი რესურსებია გამოყოფილი ეფექტური სწავლებისთვის;
- არსებობს პროცედურები აუდიტორების ინფორმირებისთვის აქტუალური მიმდინარე საკითხების შესახებ და მათთვის ტრენინგების ჩასატარებლად ახალ საკითხებზე ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში, ან სხვა მარეგულირებელ მოთხოვნებთან დაკავშირებით;
- ხელსაყრელი პირობებია შექმნილი აუდიტის პროფესიაში სათანადო თვისებებით აღჭურვილი სპეციალისტების მოსაზიდად და შესანარჩუნებლად.

## 2. პროცესის ფაქტორები

11. ხარისხიანი აუდიტი გულისხმობს, რომ აუდიტორები იყენებენ მკაცრად მოდელირებულ აუდიტის პროცესსა და ხარისხის კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც შეესაბამება კანონმდებლობისა და სათანადო სტანდარტების მოთხოვნებს.
- 2.1 **აუდიტის პროცესი და ხარისხის კონტროლის პროცედურები - გარიგების დონე** (იხ. მე-2 დანართის 81-93 პუნქტები)
  12. აუდიტი უნდა ჩატარდეს აუდიტის სტანდარტების შესაბამისად და ამავე დროს აუდიტორული ფირმის ხარისხის კონტროლის პროცედურების დაცვით, რომლებიც, თავის მხრივ, შეესაბამება ხკსს 1-ის მოთხოვნებს. ყოველივე ეს ქმნის ფუნდამენტს დისციპლინირებული მიდგომის გამოყენებისთვის რისკების შეფასების, აუდიტის დაგეგმვის, აუდიტის პროცედურების ჩატარებისა და, საბოლოო ჯამში, აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბებისთვის. ზოგჯერ აუდიტორული ფირმების მეთოდოლოგია და შიდა პოლიტიკა და პროცედურები უფრო კონკრეტულ მითითებებს ითვალისწინებს ისეთ საკითხებზე, როგორცაა, მაგალითად შიდა კონსულტაციების მოთხოვნები, დოკუმენტაციის ფორმატები და ვინ ასრულებს ამა თუ იმ კონკრეტულ საქმიანობას.
  13. მართალია, აუდიტის სტანდარტები და აუდიტორული ფირმის მეთოდოლოგია ქმნის აუდიტის პროცესის გარკვეულ მოდელს, მაგრამ კონკრეტულად როგორ მოხდება ამ პროცესის რეალიზება პრაქტიკაში დამოკიდებული იქნება კონკრეტულ აუდიტზე. აუდიტის პროცესის ძირითადი ატრიბუტებია:
    - გარიგების გუნდი იცავს აუდიტის სტანდარტებს, შესაბამისი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნებს და აუდიტორული ფირმის ხარისხის კონტროლის პროცედურებს;
    - გარიგების გუნდი სათანადოდ იყენებს საინფორმაციო ტექნოლოგიებს;
    - გარიგების გუნდი ეფექტურად ურთიერთობს აუდიტში მონაწილე სხვა პირებთან;
    - დამკვეთის ხელმძღვანელობასთან არსებობს სათანადო შეთანხმება, რაც ხელს უწყობს მწარმოებლური და ეფექტიანი აუდიტის ჩატარებას.
  - 2.2 **აუდიტის პროცესი და ხარისხის კონტროლის პროცედურები - ფირმის დონე** (იხ. მე-2 დანართის 94-111 პუნქტები)
  14. აუდიტორული ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები გავლენას ახდენს აუდიტის პროცესზე. აუდიტის ხარისხის ხელშემწყობი ძირითადი ატრიბუტებია:
    - ფირმის აუდიტის მეთოდოლოგია ადაპტირებულია პროფესიული სტანდარტების ცვლილებებისა და ხარისხის კონტროლის შიდა მიმოხილვისა და გარე ინსპექტირების შედეგების გათვალისწინებით;
    - ფირმის აუდიტის მეთოდოლოგია მოიცავს მოთხოვნას იმის თაობაზე, რომ აუდიტის გარიგების გუნდის წევრებმა უნდა იმუშაონ პროფესიული სკეპტიციზმით, სათანადოდ დონეზე განახორციელონ პროფესიული განსჯა და სათანადო გადაწყვეტილებები მიიღონ;
    - მეთოდოლოგია მოიცავს მოთხოვნას იმის შესახებ, რომ შესრულებულ სამუშაოზე აუცილებლად უნდა ხორციელდებოდეს სათანადო ზედამხედველობა და ტარდებოდეს მისი მიმოხილვა;
    - მეთოდოლოგია მოითხოვს აუდიტის სათანადო დოკუმენტაციის მომზადებას;
    - ფირმაში დანერგილია და მოქმედებს აუდიტის ხარისხის კონტროლის მკაცრი პროცედურები, ხორციელდება აუდიტის ხარისხის მონიტორინგი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ტარდება შესაბამისი ზომები;
    - აუცილებლობის შემთხვევაში, ტარდება გარიგების ხარისხის კონტროლის ქმედითი მიმოხილვა.

2.3 აუდიტის პროცესი და ხარისხის კონტროლის პროცედურები - ქვეყნის დონე (იხ. მე-2 დანართის 112-119-ე პუნქტები)

15. აუდიტის პროცესზე გავლენას ახდენს აუდიტის მარეგულირებელი ეროვნული სისტემები.

16. ასს-ებს გამოსცემს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო ადგენს მაღალი ხარისხის ეთიკურ სტანდარტებს პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის, რაც აისახება ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გულმოდგინედ შემუშავებულ, საერთაშორისო დონეზე გამოსაყენებელ პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსში. ბუღალტერთა განათლების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო ამუშავებს და სრულყოფს პროფესიონალ ბუღალტერთა სასწავლო პროგრამებს, რომლებიც მოიცავს ტექნიკური კომპეტენციის, პროფესიული უნარების, პროფესიული ღირებულებების, ეთიკისა და ქცევის მოთხოვნებს პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის, რაც აისახება საბჭოს მიერ გამოცემულ განათლების საერთაშორისო სტანდარტებში. ამ სტანდარტებს უკვე მრავალ ქვეყანაში იყენებენ. ქვეყნის დონეზე აუდიტის ხარისხის ძირითადი ატრიბუტებია:

- დანერგილია აუდიტისა და სხვა სტანდარტები, სადაც ნათლად არის განსაზღვრული აუდიტის მიზნები და ამა თუ იმ შემთხვევაში გამოსაყენებელი კონკრეტული მოთხოვნები;
- აუდიტის გარე ინსპექტირებაზე პასუხისმგებელი ორგანოები შემოწმებისას იხილავენ როგორც აუდიტორული ფირმების, ისე აუდიტის ცალკეული გარიგების დონის შესაბამის აუდიტის ხარისხის ატრიბუტებს;
- არსებობს არასათანადოდ ჩატარებული აუდიტის შემთხვევების მოკვლევისა და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გასატარებელი დისციპლინარული ზომების ეფექტური სისტემები.

### 3. შედეგები

17. სხვადასხვა დაინტერესებული მხარე სხვადასხვანაირ შედეგს იღებს აუდიტიდან. ეს შედეგები, სავარაუდოდ, შეფასდება მათი სარგებლიანობისა და დროულობის პოზიციიდან და აუდიტის ხარისხის ასპექტებად იქნება მიჩნეული. შედეგებს ასევე შეუძლია:
- ხელი შეუწყოს აუდიტის ხარისხის შესახებ საფუძვლიანი წარმოდგენის შექმნას. მაგალითად, აუდიტის მარეგულირებელი ორგანოების მიერ მომზადებულ ანგარიშებში შეიძლება აღწერილი იყოს ინსპექტირების შედეგად გამოვლენილი ნაკლოვანებები; და
  - უშუალო გავლენა მოახდინოს აუდიტის ხარისხზე. მაგალითად, როდესაც აუდიტორს კონკრეტულად ევალება დასკვნის გაცემა ისეთ საკითხზე, როგორცაა შიდა კონტროლის ეფექტიანობა, ამგვარმა დასკვნამ შეიძლება ხელი შეუწყოს აუდიტორების უფრო ეფექტურად მუშაობას ამ სფეროში.
18. ზოგიერთი დაინტერესებული მხარე, კერძოდ, ხელმძღვანელობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები და ზოგიერთი მარეგულირებელი ორგანო სხვებზე მეტად არიან ინფორმირებულები აუდიტის ხარისხის ამოსავალი ფაქტორების შესახებ და, მაშასადამე, გარკვეულწილად, სხვებზე უკეთ შეუძლიათ მისი ხარისხის შეფასება. ზემოაღნიშნული დაინტერესებული მხარეების მიერ მომზადებულმა შედეგებმა, მაგალითად აუდიტის კომიტეტების მიერ მოწოდებულმა ინფორმაციამ, გარე მომხმარებლები შეიძლება სასარგებლო ინფორმაციით უზრუნველყოს აუდიტის ხარისხთან დაკავშირებით.
19. შესაბამისი შედეგები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს შემდეგი სახით:

დონე	შედეგები
<b>3.1 გარიგების დონე</b>	<p><b>აუდიტორისგან</b></p> <p>3.1.1 აუდიტორის დასკვნები აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის</p> <p>3.1.2 აუდიტორის ანგარიშები მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის</p> <p>3.1.3 აუდიტორის ანგარიშები ხელმძღვანელობისთვის</p> <p>3.1.4 აუდიტორის ანგარიშები საფინანსო და პრუდენციული მარეგულირებელი ორგანოებისთვის</p> <p><b>სუბიექტისგან</b></p> <p>3.1.5 აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება</p> <p>3.1.6 მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, მათ შორის აუდიტის კომიტეტის მიერ მომზადებული ანგარიშები</p> <p><b>აუდიტის მარეგულირებელი ორგანოებისგან</b></p> <p>3.1.7 მარეგულირებელი ორგანოების მიერ მომზადებული ინფორმაცია აუდიტის ცალკეული გარიგების შესახებ</p>
<b>3.2 ფირმისა და ქვეყნის დონეები</b>	<p><b>აუდიტორული ფირმისგან</b></p> <p>3.2.1 ანგარიშები საქმიანობის გამჭვირვალობის შესახებ</p> <p>3.2.2 წლიური და სხვა ანგარიშები</p> <p><b>აუდიტის მარეგულირებელი ორგანოებისგან</b></p> <p>3.2.3 აუდიტორული ფირმის ინსპექტირების შედეგების მიმოხილვა</p>

### 3.1 შედეგები - გარიგების დონე

#### 3.1.1 აუდიტორის დასკვნები აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის

20. აუდიტის ძირითადი პროდუქტია აუდიტორის მოსაზრება, რომელიც მომხმარებლებს უყალიბებს რწმენას იმის თაობაზე, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება საიმედოა. მომხმარებელთა უდიდესი ნაწილისთვის აუდიტორის მიერ გაცემული არამოდიფიცირებული დასკვნა მნიშვნელოვანი ნიშანია იმისა, რომ ფინანსური ინფორმაცია საიმედოა. ამ ნიშნის მნიშვნელობაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს მრავალი ფაქტორი, მათ შორის აუდიტორული ფირმის რეპუტაცია,<sup>6</sup> რომელიც აუდიტს ატარებს და დაშვება იმის შესახებ, რომ აუდიტი ეფექტიანად ჩატარდა.
21. აუდიტორის დასკვნა აუდიტორს საშუალებას აძლევს, მომხმარებლებს გარკვეული წარმოდგენა შეუქმნას აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოსა და მისი შედეგების შესახებ და, მაშასადამე, ჩატარებული აუდიტის ხარისხზე. თუმცა, ამის შესაძლებლობა ყოველთვის არ ჰქონდათ აუდიტორებს და უკვე მრავალი წლის მანძილზე მიმდინარეობს აუდიტორის დასკვნის სტანდარტიზაცია. თუ აუდიტორის დასკვნა მოდიფიცირებული არ არის, ამ შემთხვევაში, როგორც წესი, მომხმარებლებს ინფორმაცია არ მიეწოდებათ აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოსა და მიღებული შედეგების შესახებ.
22. აუდიტორის დასკვნის სარგებლიანობის გაზრდა, აუდიტორის დასკვნაში მოცემული ინფორმაციის განვრცობის გარდა, შესაძლებელი იქნება იმ შემთხვევაშიც, თუ მასში გათვალისწინებული იქნება დამატებითი რწმუნება კანონმდებლობით დადგენილ სპეციფიკურ საკითხებზე. ზოგ შემთხვევაში, ამგვარი რწმუნების მიწოდება მომხმარებლებისთვის შესაძლებელია ისე, რომ არ გაფართოვდეს აუდიტის მასშტაბი (მაგალითად, იმის დადასტურება, რომ ხელმძღვანელობამ აუდიტორი უზრუნველყო ყველანაირი მოთხოვნილი ინფორმაციითა და განმარტებებით). სხვა შემთხვევაში, აუცილებელია აუდიტის მასშტაბის გაფართოება (მაგალითად, თუ აუცილებელია მომხმარებლებისთვის რწმუნების მიწოდება ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობაზე).
23. როგორც წესი, მომხმარებლებს აუდიტის შესახებ უფრო მეტ ინფორმაციას აწვდიან სახელმწიფო სექტორის აუდიტორები, გენერალური აუდიტორის დასკვნაში, ან დამატებით ანგარიშში, რომელიც საჯაროდ ხელმისაწვდომი ხდება. გარდა ამისა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორები ზოგჯერ სამუშაოს ისეთ გარემოში ასრულებენ, სადაც მოქალაქეებს ხელი მიუწვდებათ ოფიციალურ დოკუმენტებზე. ინფორმაციის ამგვარი თავისუფლება იწვევს იმას, რომ სახელმწიფო სექტორის აუდიტორი შეიძლება უფრო დეტალურ ინფორმაციას აწვდიდეს მომხმარებლებს ჩატარებული აუდიტის შესახებ, მაგალითად სუბიექტის საქმიანობის რისკებისა და შიდა კონტროლის შესახებ.

#### 3.1.2 მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთათვის განკუთვნილი აუდიტორის ანგარიში

24. აუდიტის სტანდარტები, როგორც წესი, მოითხოვს აუდიტორების მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა დროულად ინფორმირებას გარკვეულ საკითხებზე. მაგალითად, ას-ები<sup>7</sup> მოითხოვს ინფორმირებას შემდეგ საკითხებზე:

- აუდიტორების პასუხისმგებლობა;
- ჩასატარებელი აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბი და ვადები;
- ინფორმაცია აუდიტორის ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეებისა და შესაბამისი დამცავი ზომების შესახებ, რომლებიც გატარდა;
- აუდიტის პროცესში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი საკითხები.

<sup>6</sup> აუდიტორული ფირმის რეპუტაციაზე კონკრეტულად არაფერია ნათქვამი სტრუქტურულ საფუძვლებში, რადგან იგი არ არის აუდიტის ხარისხის ელემენტი, არამედ მუდმივად ხარისხიანი აუდიტის ჩატარების შედეგია. ფირმის რეპუტაციაზე მრავალი ფაქტორი ზემოქმედებს, მათ შორის მისი სიდიდე, მარკეტინგული ღონისძიებები და რა დონეზე შეიძლება უარყოფითად იმოქმედოს მასზე სასამართლო დავებმა ან მარეგულირებელი ორგანოს ქმედებებმა.

<sup>7</sup> ასს 260 - "მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება".

25. ამგვარ საკითხებს ხშირად აუდიტორები რთავენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთათვის განკუთვნილ ანგარიშებში. თუმცა, აუდიტის სტანდარტების მოთხოვნები გულისხმობს აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ამ საკითხების უფრო ფართო და ყოველმხრივ განხილვას. ჩატარებული აუდიტის საერთო ხარისხის განხილვისას მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, სავარაუდოდ, გაითვალისწინებენ როგორც წერილობითი ანგარიშების, ასევე შედარებით ნაკლებად ფორმალური გზით ინფორმირებული საკითხების მნიშვნელობასა და მათი ინფორმირების დროს.
26. რაც შეეხება ინფორმირების პროცესის ხარისხსა და სარგებლიანობას, ამ კუთხით მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის შეიძლება განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს აუდიტორის მიერ მიწოდებული შემდეგი ინფორმაცია:
- აუდიტორის ობიექტური მოსაზრება ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული მისი პასუხისმგებლობის შესრულების შესახებ;
  - ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის სუბიექტის მიერ გამოყენებული მეთოდების ანალიზი, მათ შორის შიდა კონტროლის მუშაობის;
  - რეკომენდაციები სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის გამოყენებული პროცესის გაუმჯობესების თაობაზე; და
  - ინფორმაცია, რომელიც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს სუბიექტის მართვასთან დაკავშირებული თავიანთი პასუხისმგებლობის ეფექტურად შესრულების საშუალებას აძლევს.

3.1.3 ხელმძღვანელობისთვის განკუთვნილი აუდიტორების ანგარიში

27. აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორს ასევე ხშირად უწევს ურთიერთქმედება ხელმძღვანელობასთან. ამგვარი ურთიერთქმედება, ძირითადად, არაფორმალური ხასიათისაა, მაგრამ ზოგჯერ შეიძლება აუდიტორმა გადაწყვიტოს, ან ხელმძღვანელობამ მოითხოვოს, რომ აუდიტორმა შენიშვნებს ფორმალური სახე მისცეს და წერილობითი ანგარიშის ფორმით წარუდგინოს ხელმძღვანელობას. ასეთ სიტუაციაში, ჩატარებული აუდიტის საერთო ხარისხის განხილვისას, ხელმძღვანელობა, სავარაუდოდ, გაითვალისწინებს ამგვარი ანგარიშების მათ მიერ აღქმულ მნიშვნელობასა და მიწოდების დროს.
28. ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკითხების გარდა, ხელმძღვანელობამ შეიძლება განსაკუთრებული მნიშვნელობა მიანიჭოს აუდიტორის მიერ მიწოდებულ შემდეგ ინფორმაციას:
- ანალიზი და რეკომენდაციები, რომლებიც ეხება სუბიექტის საქმიანობის ცალკეული სფეროებისა და სისტემების გაუმჯობესებას;
  - რეგულირების საკითხებთან დაკავშირებული შენიშვნები (დაკვირვების შედეგები); და
  - აუდიტორის გლობალური ხედვა, რომელიც ეხება მნიშვნელოვან დარგობრივ საკითხებს ან ტენდენციებს.

29. შედარებით მცირე ზომის სუბიექტების ხელმძღვანელობისთვის, რომლის რესურსებიც შეიძლება შეზღუდული იყოს, შეიძლება განსაკუთრებული მნიშვნელობა ჰქონდეს აუდიტორის რჩევებს, რომლებიც ეხება სუბიექტის საქმიანობას. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორმა აუცილებლად უნდა გაიცნობიეროს ის საფრთხეები, რომლებიც შეიძლება შეექმნას დამოუკიდებლობას.

3.1.4 აუდიტორის ანგარიშები საფინანსო და პრუდენციული მარეგულირებელი ორგანოებისთვის

30. ეროვნული კანონმდებლობა შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს საფინანსო ან პრუდენციული მარეგულირებელი ორგანოებისთვის ინფორმირებას, ან რაიმე სტანდარტული ფორმით, ან გარკვეულ სიტუაციებში. საზოგადოდ, ეროვნული მოთხოვნები განსხვავებული იქნება, მაგრამ შეიძლება ითვალისწინებდეს შემდეგ საკითხებს:
- რწმუნების უზრუნველყოფას ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებულ ცალკეულ ასპექტებზე, მაგალითად, შიდა კონტროლის შესახებ;



- ანგარიშის მიწოდებას ისეთ საკითხებზე, რასაც მარეგულირებელი ორგანოები, სავარაუდოდ, მათთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონედ მიიჩნევენ;
- ანგარიშის მიწოდებას უკანონო ქმედებებზე, მათ შორის ფულის გათეთრებასთან დაკავშირებით წარმოქმნილი ეჭვების თაობაზე.

31. ასეთ ვითარებაში, ჩატარებული აუდიტის საერთო ხარისხის განხილვისას მარეგულირებლები, სავარაუდოდ, გაითვალისწინებენ ამგვარი ანგარიშების მათ მიერ აღქმულ მნიშვნელობასა და მიწოდების დროს.

### 3.1.5 აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება

32. რწმუნების მოპოვება ამდღებს ფინანსური ანგარიშგების სანდოობას და პოტენციურად იწვევს ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის გაუმჯობესებას. მაგალითად, აუდიტის შედეგად შესაძლოა ხელმძღვანელობამ ცვლილებები შეიტანოს ფინანსური ანგარიშგების პროექტში. ცვლილებები, თავისი არსით, შეიძლება იყოს როგორც რაოდენობრივი, ასევე ხარისხობრივი ხასიათის (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის უფრო ნათლად და გასაგებად წარმოდგენა). მართალია, ამგვარი ცვლილებები, როგორც წესი, მომხმარებლებისთვის ცნობილი არ არის ხოლმე, მაგრამ, თუ მომხმარებლებს ხელთ ექნებათ ისეთი ფინანსური ანგარიშგება, რომელსაც ხარისხიანად მიიჩნევენ, სავარაუდოდ, დასკვნა, რომ ხარისხიანი აუდიტი ჩატარდა. ცხადია, შეიძლება პირიქითაც მოხდეს, ე.ი. თუ მომხმარებლებს შეხვდება ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს არითმეტიკულ შეცდომებს, შეუსაბამობებსა და განმარტებით შენიშვნებში იმგვარად წარმოდგენილ ინფორმაციას, რომელიც რთული გასაგებია და აუდიტორს გაცემული აქვს უპირობო დასკვნა, მომხმარებლებმა შეიძლება იგულისხმონ, რომ დაბალი ხარისხის აუდიტი ჩატარდა.

33. ზოგიერთ იურისდიქციაში სუბიექტებს კანონმდებლობა ავალდებულებს აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შესწორებების შეტანას, თუ შემდგომში გამოვლინდება, რომ არსებით უზუსტობებს შეიცავს. ფინანსური ანგარიშგების შეცვლის აუცილებლობის გამო, მომხმარებლებმა შეიძლება მიიჩნიონ, რომ აუდიტი სათანადოდ არ ჩატარდა, იმისდა მიხედვით, რა გახდა შესწორებების შეტანის მიზეზი.

### 3.1.6 მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, მათ შორის აუდიტის კომიტეტის მიერ მომზადებული ანგარიშები

34. ზოგიერთ ქვეყანაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, კერძოდ, საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების აუდიტის კომიტეტებს კონკრეტულად ევალებათ აუდიტორის საქმიანობაზე, ან აუდიტის პროცესის გარკვეულ ასპექტებზე ზედამხედველობის გაწევა. მართალია, სავარაუდოდ, მომხმარებლები მიიჩნევენ, რომ მაღალკვალიფიციური აუდიტის კომიტეტის აქტიური მონაწილეობა დადებით გავლენას იქონიებს აუდიტის ხარისხზე, მაგრამ, პრაქტიკაში აუდიტის კომიტეტები მნიშვნელოვნად განსხვავებული მოცულობით აწვდიან ინფორმაციას მომხმარებლებს იმის შესახებ, როგორ შეასრულეს მათ დაკისრებული ვალდებულებები.

35. პრაქტიკული თვალსაზრისით, შესაძლებელია დეტალური ინფორმაციის მიწოდება აუდიტის კომიტეტის საქმიანობის თაობაზე, რაც სასარგებლო იქნება როგორც აუდიტის ფაქტობრივი ხარისხის უზრუნველსაყოფად, ასევე ჩატარებული აუდიტის ხარისხის შესახებ მომხმარებლების წარმოდგენის შესაქმნელად. შესაბამისად, ზოგიერთ ქვეყანაში უკვე აქტიურად იხილავენ საკითხს იმის თაობაზე, უფრო მეტი ინფორმაცია უნდა იყოს თუ არა გათვალისწინებული წლიურ ანგარიშებში გარე აუდიტთან დაკავშირებით აუდიტის კომიტეტების საქმიანობის შესახებ.

### 3.1.7 მარეგულირებელი ორგანოების მიერ მომზადებული ინფორმაცია ცალკეული აუდიტის შესახებ

36. ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტის მარეგულირებელი ორგანოები ცალკეული აუდიტის ინსპექტირების შედეგებს აწვდიან აუდიტის კომიტეტებს, თუმცა, ამგვარი ინფორმაცია, როგორც წესი, არ ხდება საჯაროდ ხელმისაწვდომი.

3.2 შედეგები – ფირმებისა და ქვეყნის დონეები

3.2.1 ანგარიშები საქმიანობის გამჭვირვალობის შესახებ

37. აუდიტორული ფირმები შეიძლება აქვეყნებდნენ აუდიტის ხარისხთან დაკავშირებით ზოგადი ხასიათის ინფორმაციას. ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობა აუდიტორულ ფირმებს ავალდებულებს მათი საქმიანობის გამჭვირვალობის შესახებ ანგარიშების (გამჭვირვალობის ანგარიშები) გამოქვეყნებას, რომელიც მოიცავს ინფორმაციას აუდიტორული ფირმის მართვისა და ხარისხის კონტროლის სისტემების შესახებ.<sup>8</sup> ამგვარი ინფორმაციის გასაჯაროება შეიძლება დაეხმაროს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების იმ მომხმარებლებს, რომლებსაც უშუალო კავშირი არა აქვთ აუდიტის პროცესთან, წარმოდგენის შექმნაში ცალკეული აუდიტორული ფირმის მახასიათებლებისა და მთავარი ფაქტორების შესახებ, რომლებიც განაპირობებს ამ ფირმების მიერ ჩატარებული აუდიტის ხარისხს. როდესაც მთავარ დაინტერესებულ მხარეებს თვითონ არ შეუძლიათ აუდიტის ხარისხის უშუალოდ შეფასება, ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება დაეხმაროს სუბიექტებს ახალი აუდიტორული ფირმის შერჩევაში.
38. გარდა ამისა, გამჭვირვალობის ანგარიშები აუდიტორულ ფირმას აძლევს იმის შესაძლებლობას, რომ იგი გამოიჩინოს კონკურენტებისგან თავისი პოლიტიკის კონკრეტული ასპექტებისა და აუდიტის მიდგომების შესახებ მიწოდებული ინფორმაციის წყალობით და, მაშასადამე, კონკურენცია გაუწიოს მათ აუდიტის ხარისხის კრიტერიუმებით. მაგალითად, ინფორმაციის გამოქვეყნება ფირმის პროცესებისა და პოლიტიკის შესახებ, რომლებიც ეხება ხარისხის კონტროლს, დამოუკიდებლობის პრინციპის დაცვასა და ფირმის მართვის სისტემას, აშკარა სტიმულს აძლევს აუდიტორული ფირმის მთელ პერსონალს, იმ თვალსაზრისით, რომ შესარულონ როგორც ზნეობრივი, ასევე ფირმის მიერ დადგენილი ვალდებულებები.

3.2.2 წლიური და სხვა ანგარიშები

39. ზოგიერთი აუდიტორული ფირმა აქვეყნებს წლიურ ანგარიშს. წლიური ანგარიშები ამ აუდიტორულ ფირმებს აძლევს იმის შესაძლებლობას, რომ წარმოაჩინონ აუდიტის ხარისხის ამსახველი ძირითადი მაჩვენებლები და მათ გასაუმჯობესებლად გატარებული ზომები. ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება აუდიტორულ ფირმებს დაეხმაროს საკუთარი კონკურენციული უპირატესობების დადგენაში აუდიტის ხარისხის მიხედვით.
40. გარდა ამისა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორული ორგანიზაციები შეიძლება გამოსცემდნენ სხვა ტიპის ანგარიშებსაც, რომლებიც მოიცავს განზოგადებულ დასკვნებს მათ მიერ ჩატარებული მრავალ აუდიტთან დაკავშირებით, ასევე ინფორმაციას აუდიტირებული სუბიექტების მართვისა და აღრიცხვა-ანგარიშგების სფეროებში გამოვლენილი ტიპური ნაკლოვანებების შესახებ. ეს ანგარიშები შეიძლება მოიცავდეს ასევე რეკომენდაციებს სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების მარეგულირებელი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ზოგად დებულებებში შესატანი ცვლილებების თაობაზე.

3.2.3 აუდიტის მარეგულირებელი ორგანოების საერთო მოსაზრება აუდიტორული ფირმის ინსპექტირების შედეგების შესახებ

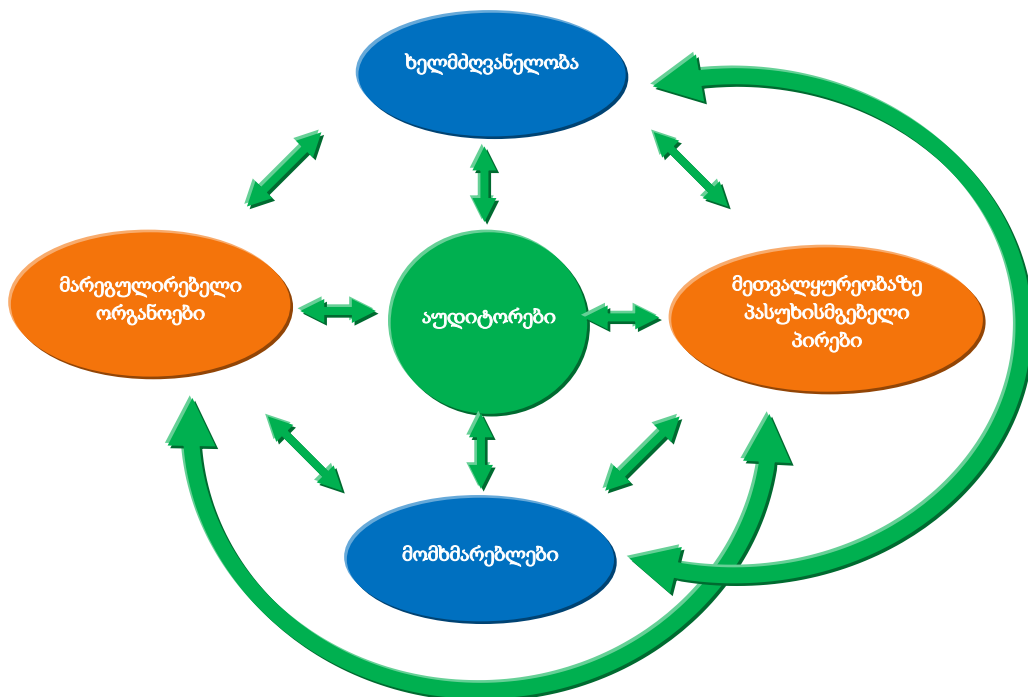
41. ბევრ ქვეყანაში აუდიტის მარეგულირებელი ორგანოები ყოველწლიურად აქვეყნებენ აუდიტორული ფირმების მიერ ჩატარებული აუდიტის ინსპექტირების შედეგებს. ამგვარ ანგარიშებში წარმოდგენილი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე სხვადასხვა ქვეყანაში სხვადასხვანაირია. ზოგიერთ ქვეყანაში ამგვარ ანგარიშებში აგრეგირებულად არის წარმოდგენილი ყველა აუდიტორული ფირმის ინსპექტირების შედეგები; სხვაგან ანგარიშები ცალკეული აუდიტორული ფირმის შესახებ ქვეყნდება.

<sup>8</sup>. მაგალითად, ევროკავშირის წევრი ქვეყნებისთვის სავალდებულო აუდიტის შესახებ დირექტივის თანახმად, ფირმები, რომლებიც საზოგადოებრივი დაინტერესების პირების აუდიტს ატარებენ, ვალდებული არიან, ყოველწლიურად გამოაქვეყნონ გარკვეული ინფორმაცია, მათ შორის: აუდიტორული ფირმის იურიდიული სტრუქტურის შესახებ, არის თუ არა ფირმა რომელიმე ქსელის ნაწილი, ასევე ინფორმაცია კორპორაციული მართვისა და ხარისხის კონტროლის სისტემების თაობაზე, ფინანსური ინფორმაცია და ინფორმაცია პარტნიორების ანაზღაურების საფუძვლის შესახებ.

42. ცალკეული აუდიტორული ფირმების ინსპექტირების ანგარიშების გამოქვეყნებას შეუძლია მნიშვნელოვანი როლი ითამაშოს აუდიტის ხარისხის ამაღლების საქმეში, მათ შორის, ძირითად დაინტერესებულ მხარეთათვის (განსაკუთრებით ინვესტორებისა და აუდიტის დასკვნების მომხმარებელთათვის) აუდიტის ხარისხის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში. პოლემიკა იმის თაობაზე, სასარგებლოა თუ არა აუდიტის მარეგულირებელი ორგანოებისთვის ანგარიშების გამოქვეყნება ინდივიდუალური აუდიტორული ფირმების შესახებ, სავსებით დაბალანსებულია. ზოგიერთს მიაჩნია, რომ ცალკეული აუდიტორული ფირმების ინსპექტირების შედეგების გამჭვირვალობა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დაეხმარება დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესრულებაში და დადებით გავლენას იქონიებს აუდიტის ხარისხზე იმით, რომ ფირმებს თავიანთი სამუშაოს ხარისხის ყოველწლიური გაუმჯობესების წარმოჩენის სტიმულს მისცემს. სხვებს მიაჩნიათ, რომ ცალკეული აუდიტორული ფირმების შემოწმების შედეგების გასაჯაროებამ შეიძლება აუდიტორულ ფირმებს უფრო მეტად თავდაცვითი მიდგომის გამოყენებისკენ უბიძგოს ინსპექტირების შედეგებზე რეაგირებისთვის, აუდიტის ხარისხის საზიანოდ.

**4. ურთიერთქმედების ძირითადი სახეები ფინანსური ანგარიშგების მიწოდების ჯაჭვში**

43. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ 2008 წლის ანგარიშში - *“ფინანსური ანგარიშგების მიწოდების ჯაჭვი: პერსპექტივა და მიმართულებები”*<sup>9</sup> - ფინანსური ანგარიშგების მიწოდების ჯაჭვი შემდეგნაირად დაახასიათა: *“ადამიანები და პროცესები, რომლებიც მონაწილეობენ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში, დამტკიცებაში, აუდიტში, ანალიზსა და გამოყენებაში”*.
44. ბსფ-მ აღნიშნა, რომ ამ ჯაჭვის შემადგენელი ყველა რგოლი უნდა იყოს მაღალი ხარისხის და მჭიდროდ დაკავშირებული მაღალი ხარისხის ფინანსური ანგარიშგების მიწოდებასთან. მართალია, მიწოდების ჯაჭვის შემადგენელი თითოეული განცალკევებული რგოლი მნიშვნელოვან როლს თამაშობს მაღალი ხარისხის ფინანსური ანგარიშგების მიწოდების საქმეში, მაგრამ აუდიტის ხარისხზე განსაკუთრებული გავლენა შეიძლება იქონიოს ამ რგოლებს შორის კავშირებმაც, ანუ ურთიერთქმედებამ/ინფორმაციის გაცვლამ.
45. სწორედ ამ ურთიერთქმედებით, მათ შორის ფორმალური თუ არაფორმალური კომუნიკაციით, მიწოდების ჯაჭვის მონაწილეებს შეუძლიათ ზემოქმედება სხვების საქციელსა და მოსაზრებებზე და, მაშასადამე, თავისი წვლილის შეტანა აუდიტის ხარისხი გაუმჯობესებაში. ზემოაღნიშნულ ურთიერთქმედების ხასიათსა და მასშტაბებზე გავლენას იქონიებს როგორც შესაბამისი მონაწილე პირების მიზნები, ასევე გარემო, რომელშიც ეს ურთიერთქმედება ხორციელდება.
46. მომდევნო განყოფილებებში აღწერილი ურთიერთქმედების სახეები *“ერთი-ერთზე”* (ინდივიდუალური) ტიპის ურთიერთქმედებებია. თუმცა, აუდიტის ხარისხის უზრუნველსაყოფად შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტორებისა და ძირითადი დაინტერესებული მხარეების ერთობლივი შეხვედრები, აუდიტის ხარისხთან დაკავშირებული საკითხების განსახილველად.
47. შემდეგ სქემაზე ნაჩვენებია აუდიტის ხარისხთან დაკავშირებული ზოგიერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი სახის ურთიერთქმედება<sup>10</sup>.



<sup>9</sup> ამ ანგარიშის გაცნობა შესაძლებელია შემდეგ ვებგვერდზე: [web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf](http://web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf).

<sup>10</sup> ეს განყოფილება ეხება მხოლოდ გარე ურთიერთქმედებას, ანუ ურთიერთქმედებას აუდიტის გარიგების გუნდის ფარგლებს გარეთ. ურთიერთქმედება აუდიტის გარიგების გუნდის ფარგლებში განხილულია 1-ელ განყოფილებაში: ამოსავალი ფაქტორები.

#### 4.1 ურთიერთქმედება აუდიტორებსა და ხელმძღვანელობას<sup>11</sup> შორის

48. ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და ისეთი შიდა კონტროლის დანერგვაზე, რომელიც აუცილებელია იმის უზრუნველსაყოფად, რომ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ინფორმაცია იყოს საიმედო და დროულად ხელმისაწვდომი. ხელმძღვანელობას ასევე ევალება იმის უზრუნველყოფა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს და ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებულ ოპერაციებსა და მოვლენებს სამართლიანად ასახავდეს.
49. სათანადო ინფორმაციაზე შეუზღუდავად და დროულად წვდომა, ასევე სუბიექტის ფარგლებშიც და მის გარეთაც სათანადო პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტის შესაძლებლობა აუდიტორს ეხმარება აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში. ღია და კონსტრუქციული ურთიერთობა აუდიტორს ეხმარება არსებითი უზუსტობების გამოვლენაში, შეფასებასა და საპასუხო ზომების გატარებაში, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ რისკები დაკავშირებულია რთულ ან უჩვეულო ოპერაციებთან, ან ისეთ საკითხებთან, რომლებიც მნიშვნელოვან სუბიექტურ განსჯას საჭიროებს, ან, რომლებსაც მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა უკავშირდება. თანამშრომლობისა და ღია დიალოგის გარეშე, ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ ჩატარდება ხარისხიანი აუდიტი.
50. აუდიტის ეფექტიანობის ასამაღლებლად რეკომენდებულია, რომ აუდიტორმა აუდიტის ადრეულ სტადიაზე ხელმძღვანელობასთან ერთად განიხილოს, რა ინფორმაცია ესაჭიროება და შეათანხმოს ინფორმაციის მიწოდების ვადები. გარდა ამისა, მოსალოდნელია, რომ აუდიტორი აუდიტის მსვლელობისას ხელმძღვანელობასთან ერთად განიხილავს აუდიტის პროცესში გამოვლენილ ისეთ საკითხებს, რომლებიც განმარტებას საჭიროებს, რათა ხელმძღვანელობამ დროულად შეძლოს ახსნა, ან დამატებითი ანალიზი ჩაატაროს, აუცილებლობის შემთხვევაში.
51. აუდიტორებსა და ხელმძღვანელობას შორის ღია და კონსტრუქციული ურთიერთობა ასევე ხელს უწყობს ისეთი გარემოს შექმნას, სადაც ხელმძღვანელობას შეუძლია ღირებული ინფორმაციის მიღება აუდიტორისგან ისეთ საკითხებზე, როგორცაა:
- სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული მეთოდების შესაძლო გაუმჯობესება;
  - ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუალებების შესაძლო გაუმჯობესება;
  - ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ახალი მოთხოვნები;
  - დარგის პერსპექტივა;
  - საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესრულებაზე დაკვირვების შედეგები.
52. აუდიტორსა და ხელმძღვანელობას შორის ღია და კონსტრუქციული ურთიერთობა უნდა განვასხვავოთ ფაქტობრივი ურთიერთობისგან, რაც შეიძლება იმ შემთხვევაში წარმოიშვას, როდესაც აუდიტორი წლის მანძილზე ძალიან დიდ დროს ატარებს ერთსა და იმავე აუდიტის დამკვეთთან. აუდიტის ხარისხის უზრუნველსაყოფად განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ აუდიტორმა შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი და ობიექტურობა და მზად იყოს იმისათვის, რომ შეიძლება საიმედო არ იყოს მისთვის მიწოდებული ინფორმაცია.

#### 4.2 ურთიერთქმედება აუდიტორებსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის

53. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ზედამხედველობის გაწევაზე სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებებსა და ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებული ვალდებულებების შესრულებაზე. ეს მოიცავს ზედამხედველობას სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზეც. საფონდო ბირჟაზე კოტირებულ სუბიექტებსა და სხვა

<sup>11</sup> ბევრ მცირე სუბიექტში უმნიშვნელო განსხვავება არსებობს ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის. როგორც წესი, ორივე როლს მესაკუთრე მმართველი ასრულებს.

მსხვილ სუბიექტებში, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის ზედამხედველობასთან დაკავშირებული სამუშაოს დიდ ნაწილს ხშირად აუდიტის კომიტეტი ასრულებს.

54. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დაკისრებული პასუხისმგებლობების შესრულებაში დაეხმარება აუდიტორებთან ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაცია. კერძოდ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეიძლება ისარგებლონ აუდიტორების რეკომენდაციებით ისეთ საკითხებზე, როგორცაა ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული სუბიექტის რისკები, ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი სფეროები, რომლებიც საჭიროებს ხელმძღვანელობის განსჯასა და გადაწყვეტილების მიღებას და სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის ხარისხი, მათ შორის მისი შიდა ფინანსური კონტროლის მექანიზმების ნაკლოვანებები. ეს ინფორმაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დაეხმარება ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის შესახებ დასკვნის გამოტანაში, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორს გამოვლენილი აქვს პრობლემები, რომლებზეც ხელმძღვანელობას რეაგირება არ მოუხდენია.
55. აუდიტორს ევალება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების (მათ შორის, აუდიტის კომიტეტის, თუ არსებობს) ინფორმირება, აუდიტის დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხებისა და აუდიტის პროცესში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ. ზოგჯერ, საინფორმაციო ურთიერთქმედების ეფექტურობის ამაღლებისთვის ისიც კი საკმარისია, თუ სულ მცირე ერთი შეხვედრა მაინც, ან სხდომის ნაწილი, ჩატარდება ხელმძღვანელობის დაუსწრებლად. შედარებით მცირე სუბიექტებში აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ურთიერთქმედება ხშირად უფრო ნაკლებად ფორმალური ფორმით და უფრო რეგულარულად ხდება.
56. ამასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ისეთი მდგომარეობა უკავიათ სუბიექტში, რომ აუდიტის ხარისხზეც შეუძლიათ ზემოქმედება სხვადასხვა გზით, მაგალითად:
- აუდიტორებისთვის თავიანთი მოსაზრების გაცნობით ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული რისკებისა და სუბიექტის საქმიანობის ისეთ სფეროებზე, რომელიც განსაკუთრებულ ყურადღებას საჭიროებს აუდიტში;
  - იმის შეფასებით, აუდიტორული ფორმის მიერ გამოყოფილი რესურსები საკმარისია თუ არა აუდიტის ეფექტიანად ჩასატარებლად და აუდიტის საზღაური ამ მიზნის შესაფერია თუ არა;
  - დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული საკითხების განხილვითა და მათი გადაჭრის გზების შეფასებით;
  - იმის შეფასებით, რა შენიშვნები გამოთქვა აუდიტორმა აუდიტის მსვლელობისას ხელმძღვანელობასთან მიმართებით, განსაკუთრებით თაღლითობის რისკის შეფასებასთან, ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილ სააღრიცხვო შეფასებებსა და დაშვებებთან დაკავშირებით და ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკასთან მიმართებით; და
  - ისეთი გარემოს შექმნა, რომელშიც ხელმძღვანელობა ანტიპატიურად არ არის განწყობილი აუდიტორების შენიშვნებთან მიმართებით და მიზანშეუწონლად აქტიურად არ იცავს თავს რთული და სადავო საკითხების განხილვისას.

#### 4.3 ურთიერთქმედება აუდიტორებსა და ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს შორის

57. ზოგიერთ ქვეყანაში ნორმატიულ-სამართლებრივი სისტემა ითვალისწინებს გარკვეული დონის ურთიერთქმედებას მომხმარებლებსა და აუდიტორებს შორის. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში სავალდებულოა, რომ სუბიექტის აუდიტორის დანიშვნის, ხელმოწერა დანიშვნის ან შეცვლის წინადადებები დაამტკიცონ სუბიექტის აქციონერებმა საერთო კრებაზე. გარდა ამისა, აქციონერებს შეიძლება იმის უფლება ჰქონდეთ, რომ აუდიტორს საერთო კრებაზე შეკითხვები დაუსვან აუდიტთან დაკავშირებულ ნებისმიერ მნიშვნელოვან საკითხზე. ასეთი ფორმის ურთიერთქმედებას დამატებითი მოტივაციის შექმნა შეუძლია აუდიტორებისთვის, იმ თვალსაზრისით, რომ ხარისხიანი აუდიტი ჩაატარონ.

58. გარდა ამისა, მომხმარებლებს შეიძლება სურდეთ აუდიტორის შეცვლის არგუმენტაციის გაგება. ამის გაკეთება უფრო ადვილია, როდესაც აუდიტორის შეცვლის მიზეზებთან დაკავშირებული ინფორმაცია დროულად ხდება საჯაროდ ხელმისაწვდომი.
59. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს ხშირად უშუალო კონტაქტი აქვთ ფინანსური ანგარიშგების ძირითად მომხმარებლებთან. იშვიათი არ არის ისეთი შემთხვევები, როდესაც აუდიტორები საკანონმდებლო ან აღმასრულებელ ორგანოებს ინფორმაციას აწვდიან (სახელმწიფო უწყებებთან დაკავშირებით) აუდიტის შედეგად გამოვლენილი ფაქტების შესახებ, ასევე:
- მიუკერძოებელ და პოლიტიკურად ნეიტრალურ ინფორმაციას სუბიექტის საქმიანობისა და ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული მეთოდების თაობაზე; და
  - კონსტრუქციულ და დროულ რეკომენდაციებს ეფექტიანობის (მათ შორის, დახარჯული ფულის ეფექტურობის) გაუმჯობესებასა და სათანადო საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვასთან დაკავშირებით.

ამგვარმა ანგარიშებმა შეიძლება ხელი შეუწყოს აუდიტორის ინფორმირებულობის დონის ამაღლებას იმის თაობაზე, რა მოლოდინი აქვთ ფინანსური ანგარიშგების ძირითად მომხმარებლებს აუდიტისგან და, მეორე მხრივ, ძირითად მომხმარებლებს აუდიტის ხარისხის შეფასების შესაძლებლობა მისცეს.

60. აუდიტის პროფესიის წარმომადგენლებს, კერძოდ, ბუღალტერთა პროფესიულ ორგანიზაციებს, შეუძლიათ დროდადრო ფორუმების, კონფერენციებისა და სხვა ტიპის მაღალი დონის შეხვედრებისა და განხილვების მოწყობა, სადაც აუდიტორები შეძლებენ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების ჯგუფებთან დაკავშირებასა და აუდიტის ხარისხთან დაკავშირებული საკითხების განხილვას.

#### 4.4. ურთიერთქმედება აუდიტორებსა და მარეგულირებელ ორგანოებს შორის

61. არსებობს რამდენიმე ტიპის მარეგულირებელი ორგანო, რომლებსაც შეუძლიათ გავლენის მოხდენა აუდიტზე: ფინანსური ბაზრების, ფინანსური ბაზრის მონაწილეთა და ფინანსური ანგარიშგების მარეგულირებელი ორგანოები (‘ფინანსური მარეგულირებლები’); გარკვეული ტიპის სუბიექტების საქმიანობის მარეგულირებელი ორგანოები, როგორცაა, ბანკები და სადაზღვევო კომპანიები (‘პრუდენციული მარეგულირებლები’) და მარეგულირებლები, რომლებიც უშუალო ზედამხედველობას უწევენ გარკვეულ აუდიტორულ ფორმებს (‘აუდიტის მარეგულირებელი ორგანოები’). ზოგიერთ ქვეყანაში რამდენიმე ფინანსური და პრუდენციული მარეგულირებელი ორგანო არსებობს და მათთვის სასარგებლოა, ურთიერთშეთანხმებულად აწარმოონ აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული საქმიანობა.

##### 4.4.1 საფინანსო და პრუდენციული მარეგულირებელი ორგანოები

62. საფინანსო და პრუდენციურ მარეგულირებლებსა და აუდიტორებს ბევრ ასპექტში ურთიერთშემავსებელი ინტერესები აქვთ, მაგრამ მათი ინტერესის ფოკუსი შეიძლება განსხვავებული იყოს. ამგვარად, ამ მხარეებს შორის ინფორმაციის გაზიარებამ შეიძლება, ერთი მხრივ, უფრო ეფექტური გახადოს რეგულირების პროცესი და ასევე ხელი შეუწყოს აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფას.
63. აუდიტი მნიშვნელოვანია საფინანსო და პრუდენციური მარეგულირებელი ორგანოებისთვის. როგორც წესი, ზემოაღნიშნული მარეგულირებლები მოითხოვენ, რომ გარკვეული სუბიექტების აუდიტი აუცილებლად ჩატარდეს. ამასთან, ზოგჯერ აუდიტის მასშტაბს აფართოებენ და ითხოვენ აუდიტში ისეთი საკითხების ჩართვასაც, როგორცაა, მაგალითად სუბიექტის შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ეფექტიანობა. გარდა ამისა, ზემოაღნიშნული მარეგულირებლები ზოგჯერ აუდიტორებისგან რწმუნების მოპოვებას ითხოვენ გარკვეულ საკითხებზე.
64. აუდიტორების ოფიციალური საანგარიშგებო ვალდებულებების გარდა, საფინანსო და პრუდენციურ მარეგულირებლებს შეიძლება სურდეთ, რომ ინფორმირებულები იყვნენ ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორის ყურადღების ცენტრში მოხვდება. საბანკო სისტემის მარეგულირებელი ორგანოებისთვის ამგვარი საკითხები შეიძლება მოიცავდეს:

- ინფორმაციას, რომელიც იმაზე მიანიშნებს, რომ საბანკო საქმიანობის ლიცენზიის რომელიმე მოთხოვნა შესრულებული არ არის;
- ინფორმაციას, რომელიც შეიძლება მიანიშნებდეს საკანონმდებლო მოთხოვნების არსებით დარღვევებზე;
- საბანკო საქმიანობისთვის დამახასიათებელი რისკების არსებით არახელსაყრელ ცვლილებებსა და ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებულ პრობლემებს.

65. საფინანსო და პრუდენციურ მარეგულირებლებს ზოგჯერ გააჩნიათ ისეთი ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორისთვის თუ იქნებოდა ცნობილი, გავლენას იქონიებდა აუდიტის მასშტაბზე და ასევე, პოტენციურად, აუდიტორის დასკვნებსა და აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

#### 4.4.2 აუდიტის მარეგულირებელი ორგანოები<sup>12</sup>

66. აუდიტის მარეგულირებელი დამოუკიდებელი ორგანოების შექმნა ბევრ ქვეყანაში მიზნად ისახავს აუდიტორული ფირმებისა და ცალკეული ჩატარებული აუდიტის ინსპექტირებას, რაც ხელს უწყობს როგორც აუდიტის ხარისხის ამაღლებას, ასევე მეტ გამჭვირვალობას უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის, აუდიტის ხარისხთან დაკავშირებით.

67. აუდიტორულ ფირმებსა და აუდიტის მარეგულირებელ ორგანოებს შორის ღია კომუნიკაცია/ურთიერთქმედება აუდიტის მარეგულირებლებს დაეხმარება თავიანთი ფუნქციების ეფექტიანად შესრულებაში. გარდა ამისა, აუდიტის ინსპექტირების შედეგების შესახებ ნათელი და გასაგები ინფორმაციის მიწოდება აუდიტორული ფირმებისთვის, ფირმებს საშუალებას მისცემს, უკეთ გაიგონ გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამომწვევი მიზეზები და პოზიტიურად განეწყონ სათანადო გამოსასწორებელი ზომების გატარებასთან მიმართებით.

68. სხვადასხვა ქვეყნის აუდიტის მარეგულირებელ ორგანოებს შორის დიალოგი, რომლის მიზანია აუდიტის ინსპექტირების მიდგომებში ერთგვაროვნების მიღწევა, პოტენციურად ამაღლებს აუდიტის ხარისხს საერთაშორისო დონეზე.<sup>13</sup>

#### 4.5 ურთიერთქმედება ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის

69. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის პროცესის ხარისხსა და საიმედოობაზე დადებით გავლენას ახდენს სუბიექტის მყარი პოზიცია კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების პრინციპების დაცვის საკითხში. ასეთი ორგანიზაციული კულტურა, რომელსაც ამკვიდრებენ და ასტიმულირებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, უმაღლესი ხელმძღვანელობის წარმომადგენლებთან ერთად თანამშრომლობით, ხელს უწყობს სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკისა და პროცესების შემუშავებასა და გამოყენებას, ასევე ისეთი ინფორმაციის თავისუფალ გაცვლას, რომელიც აუცილებელია მაღალი ხარისხის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად.

70. ამის მისაღწევად, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ეყრდნობიან გამჭვირვალე და კონსტრუქციულ ურთიერთობას ხელმძღვანელობასთან, რაც მათ ეხმარება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის პროცესზე ზედამხედველობის ფუნქციის განხორციელებაში. ამისათვის აუცილებელია ხელმძღვანელობის მზაობა - მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად იხილავდნენ ისეთ საკითხებს, როგორცაა, მაგალითად:

<sup>12</sup> სახელმწიფო სექტორში, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორული ორგანიზაციები, როგორც წესი, არ ექვემდებარებიან გარე მარეგულირებელ ზედამხედველობას. ისინი პასუხს აგებენ პარლამენტის, საკანონმდებლო ორგანოების ან სხვა ანალოგიური ორგანოების წინაშე, რომლებიც დროდადრო ამა თუ იმ ზომით შეიძლება დაინტერესდნენ და გამოიკითხონ აუდიტის ხარისხის მდგომარეობა.

<sup>13</sup> აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოების საერთაშორისო ფორუმის საქმიანობა ხელს უწყობს ცოდნის გაზიარებასა და აუდიტის მარეგულირებელი ორგანოების საქმიანობის მჭიდრო კოორდინაციას საერთაშორისო დონეზე. აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოების საერთაშორისო ფორუმის მიერ გამოცემულ დოკუმენტში - 'აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოების ძირითადი პრინციპები' - აღნიშნულია: 'ეს პრინციპები გამოიხსნის მარეგულირებელი ორგანოების თანამშრომლობის უზრუნველსაყოფად და მნიშვნელოვნად უწყობს ხელს აუდიტის ზედამხედველობის პროცესის ერთგვაროვნებას'. ფორუმის საქმიანობის შესახებ უფრო დეტალური ინფორმაციის მიღება შესაძლებელია მისი ვებგვერდიდან: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org).



- გამოვლენილი და პოტენციურად მნიშვნელოვანი საკითხები/პრობლემები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და რეგულირების პროცესთან;
- დაშვებები, რომლებსაც ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვანი საკითხების განსჯა და გადაწყვეტილებების მიღება;
- სფეროები, სადაც შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესების გაუმჯობესება.

71. თუ აუდიტორს რაღაც არ მოსწონს ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ურთიერთობაში, მან განსაკუთრებული სიფრთხილე უნდა გამოიჩინოს შიდა კონტროლის სისტემის ნაკლოვანებებთან, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას დაშვებული შეცდომებისა და თაღლითობის რისკებთან მიმართებით. აუდიტორისთვის ასევე მნიშვნელოვანი იქნება ამ ურთიერთობის ნაკლოვანებების გამომწვევი მიზეზების გამორკვევა, ვინაიდან აუდიტის პროცესში გამოვლენილ რისკებთან მიმართებით აუდიტორის სათანადო საპასუხო ქმედებები დამოკიდებული იქნება კონკრეტულ გარემოებებზე. მაგალითად, ისეთ სიტუაციაში ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურები, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ეჭვი ეპარებათ ხელმძღვანელობის პატიოსნებაში, განსხვავებული იქნება იმ პროცედურებისგან, რომლებიც უნდა ჩატარდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობა ცდილობს უკმაყოფილების დაფარვას მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კომპეტენციის შესახებ.

72. იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორს სერიოზულად აწუხებს ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ურთიერთობის საკითხი, აუდიტორი ანალიზებს, შესაძლებელია თუ არა ამ სიტუაციაში მწარმოებლური და ეფექტური აუდიტის ჩატარება და, მამასადამე, უნდა გააგრძელოს თუ არა ამ დამკვეთთან ურთიერთობა.

#### 4.6 ურთიერთქმედება ხელმძღვანელობასა და მარეგულირებელ ორგანოებს შორის

73. სხვადასხვა ქვეყანასა და ეკონომიკის სხვადასხვა სექტორში განსხვავებული იქნება ხელმძღვანელობასთან საფინანსო მარეგულირებელი ორგანოების ურთიერთქმედების ხარისხი, ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ საკითხებზე. ზოგიერთი საფინანსო მარეგულირებელი ორგანო ადგენს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს და სავალდებულოს ხდის მათ დაცვას და შეუძლია ხელმძღვანელობისთვის შეკითხვების დასმა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების გარკვეულ ასპექტებთან დაკავშირებით. ამგვარმა ზომებმა შეიძლება გამოიწვიოს ის, რომ ხელმძღვანელობა ამ საკითხებს აუდიტორის წინაშე დააყენებს, რაც შეიძლება მომავალში აუდიტის ხარისხზე აისახოს. გარდა ამისა, ეკონომიკის ზოგიერთ სექტორში, როგორცაა, მაგალითად საბანკო საქმიანობა, შეიძლება პრუდენციული მარეგულირებელი ორგანოები ახორციელებდნენ უშუალო ზედამხედველობას, რაც გულისხმობს ხელმძღვანელობასთან ურთიერთქმედებასაც. აუდიტორი უნდა გაერკვეს ამგვარ ურთიერთქმედებებში, რადგან ეს არის შესაბამისი ინფორმაციისა და სუბიექტური შეფასებების ერთ-ერთი წყარო.

#### 4.7 ურთიერთქმედება ხელმძღვანელობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს შორის

74. გარდა იმისა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებას ადგენს, ხელმძღვანელობა შეიძლება სხვა საშუალებითაც ურთიერთქმედებდეს მომხმარებლებთან, განსაკუთრებით ინვესტორებთან, მათ შორის, მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების შესახებ პრესრელიზების გამოქვეყნებით, ასევე ანალიტიკოსებსა და ინვესტორებთან შეხვედრების ორგანიზებით. ხელმძღვანელობასა და მომხმარებლებს შორის ურთიერთქმედება ხელსაყრელ შესაძლებლობას ქმნის იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა უკეთ შეძლონ ფინანსური ანგარიშგების გაგება. გარდა ამისა, ორმხრივმა ურთიერთქმედებამ, როგორცაა შეხვედრები ხელმძღვანელობასა და ინვესტორებს შორის, შეიძლება დამატებითი მოტივაცია შექმნას ხელმძღვანელობისთვის, მაღალი ხარისხის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის.

75. უფრო ზოგადად თუ ვიტყვით, ისეთ მომხმარებლებს, როგორცაა ინსტიტუციონალური ინვესტორები, შეუძლიათ აუდიტის ხარისხის მნიშვნელობის ამაღლება, თუ აქტიურ ინტერესს გამოიჩინენ ისეთი საკითხების გარკვევაში ხელმძღვანელობასთან ერთად, რომელიც აუდიტორმა

გასააჯაროვა, კერძოდ, აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირებით, ან აქციონერებისთვის განკუთვნილი ანგარიშის მომზადებით, სადაც ახსნილია სათანადო საკითხები.

**4.8 ურთიერთქმედება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და მარეგულირებელ ორგანოებს შორის**

76. როგორც ხელმძღვანელობის შემთხვევაში, სხვადასხვა ქვეყანასა და ეკონომიკის სხვადასხვა სექტორში განსხვავებული იქნება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან საფინანსო მარეგულირებელი ორგანოების ურთიერთქმედების ხარისხიც.

77. მართალია, დღეისათვის შედარებით ნაკლები ურთიერთქმედება არსებობს აუდიტის მარეგულირებელ ორგანოებსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს შორის, მაგრამ პრაქტიკულად არსებობს ამგვარი ურთიერთქმედების შესაძლებლობა. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტის მარეგულირებელი ორგანოები შესაფერისი სუბიექტების მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს თვითონ აწვდიან ინფორმაციას ცალკეული აუდიტის ინსპექტირების შედეგების შესახებ, ან აუდიტორებს ავალდებულებენ ამის გაკეთებას. გარდა ამისა, იმ პირებს, ვინც ჩატარებული აუდიტის ხარისხს ამოწმებენ, ინსპექტირების პროცედურების ფარგლებში, შეიძლება დასჭირდეთ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მოსაზრებების გაგება ცალკეული აუდიტის ხარისხთან მიმართებით.

**4.9 ურთიერთქმედება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს შორის**

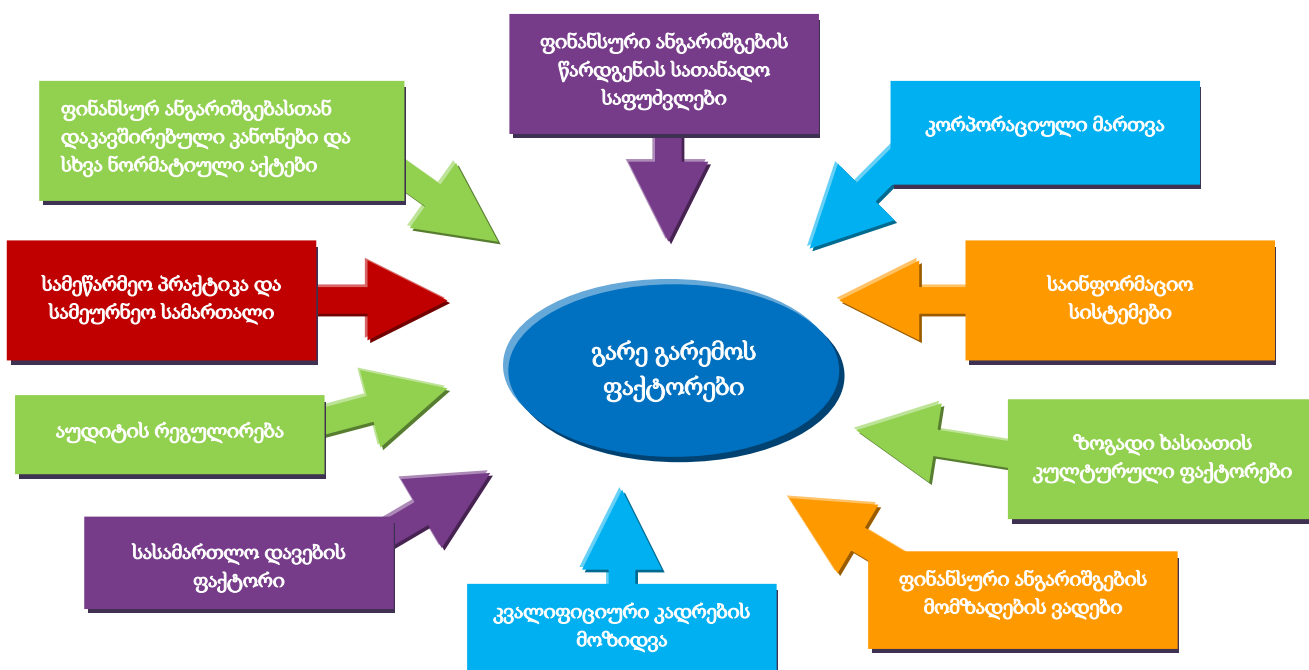
78. ზოგიერთ ქვეყანაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, მათ შორის აუდიტის კომიტეტებს, სადაც ისინი არსებობს, კონკრეტულად ევალუებათ ზედამხედველობის გაწევა აუდიტორების საქმიანობაზე, ან აუდიტის ცალკეულ ასპექტებზე. სავარაუდოდ, უფრო ამაღლდება მომხმარებლების გათვითცნობიერების დონე აუდიტის ხარისხთან მიმართებით, მაღალკვალიფიციური აუდიტის კომიტეტების აქტიური მონაწილეობით, რომელთა საქმიანობა გამჭვირვალეა. თუმცა, პრაქტიკაში აუდიტის კომიტეტები მნიშვნელოვნად განსხვავებული მოცულობით აწვდიან ინფორმაციას მომხმარებლებს იმის შესახებ, როგორ შეასრულეს მათ დაკისრებული ვალდებულებები.

**4.10 ურთიერთქმედება მარეგულირებელ ორგანოებსა და ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს შორის**

79. თანდათან იზრდება იმ ქვეყნების რიცხვი, სადაც ტარდება აუდიტის ხარისხის გარე ინსპექტირება, აუდიტის ჩატარებაზე დამოუკიდებელი ზედამხედველობის ფუნქციის განხორციელების ფარგლებში. როგორც წესი, აუდიტის მარეგულირებელი ორგანოები საჯაროდ აქვეყნებენ ანგარიშებს თავიანთი საქმიანობის ზოგადი ასპექტების შესახებ და ამგვარი პროცედურის მეშვეობით მომხმარებლებმა შეიძლება ზოგადი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტის ხარისხზე. ზოგიერთი საზედამხედველო ორგანო გარე ინსპექტირების შედეგებზე თავის დასკვნებს აქვეყნებს ცალკეული აუდიტორული ფირმის შესახებ და ამის შედეგად მომხმარებლები უფრო კონკრეტულ ინფორმაციას იღებენ.

## 5. გარე გარემოს ფაქტორები

80. სხვადასხვა ქვეყანაში განსხვავებულია გარემო, რომელშიც ფინანსური ანგარიშგება მზადდება და აუდიტი ტარდება. ზოგიერთ ქვეყანაში სამეწარმეო საქმიანობა შეიძლება შედარებით არაფორმალურ სახეს ატარებდეს და სამეურნეო სამართალი არ იყოს კარგად განვითარებული. ასეთ ქვეყნებში შეიძლება ნაკლებად იყოს ხელმისაწვდომი ფინანსური ანგარიშგებები გარე მომხმარებლებისთვის და მომხმარებლების მოლოდინები ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით შეიძლება არცთუ ისე მაღალი იყოს. ქვეყნის განვითარებასთან და, კერძოდ, მეწარმე სუბიექტების საქმიანობის მასშტაბების გაფართოებასთან ერთად, აუცილებელი ხდება რა ფინანსების მოზიდვა კაპიტალის ბაზრებიდან, ამ ქვეყნებში თანდათან რთულდება გარემოც. სულ უფრო მნიშვნელოვანი ხდება ფინანსური ანგარიშგება და თანდათან იზრდება მომხმარებლების მოლოდინი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ვადებსა და მის საიმედოობასთან დაკავშირებით. თავის მხრივ, ეს იწვევს ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის განვითარებას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისა და კორპორაციული მართვის პროცესებისადმი მოთხოვნების გაფართოებას.
81. ზემოაღნიშნულ გარემო ფაქტორებს, ანუ კონტექსტუალურ ფაქტორებს ერთობლიობაში გააჩნიათ იმის შესაძლებლობა, რომ ზემოქმედება მოახდინონ ფინანსური ანგარიშგების შინაარსსა და ხარისხზე და პირდაპირ ან არაპირდაპირ - აუდიტის ხარისხზეც. აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტორები ითვალისწინებენ ამ ფაქტორებს, როდესაც განსაზღვრავენ, რა მეთოდების გამოყენება არის უკეთესი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.
82. გარე გარემოს ფაქტორები მოიცავს შემდეგ ელემენტებს:



### 5.1 სამეწარმეო პრაქტიკა და სამეურნეო სამართალი

83. სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების გზების ფორმალურობის დონეზე გავლენას ახდენს ეროვნული ტრადიციები და სამეურნეო სამართლის ნორმები. მაგალითად, ზოგიერთ ქვეყანაში შეიძლება ტრადიციულად მისაღები იყოს სხვა მხარეებთან არაფორმალურად შეთანხმება/გარიგება ურთიერთნდობის საფუძველზე. არსებობს ისეთი გარემოებებიც, როდესაც სავაჭრო

პარტნიორები ძირითადად ისეთი სუბიექტები არიან, რომლებიც ხელმძღვანელობის ოჯახის წევრების საკუთრებაში იმყოფება, ან სუბიექტები, რომლებსაც სახელმწიფო აკონტროლებს.

84. სამეურნეო სამართალი გავლენას იქონიებს ოპერაციების განხორციელების გზების ფორმალურ ასპექტებზე. კერძოდ, სახელშეკრულებო სამართალი განსაზღვრავს, გარიგების/ოპერაციების განხორციელებისას როდის წარმოიშობა მხარეთა უფლებები და ვალდებულებები. ქვეყნებში, სადაც სამეურნეო სამართალი ნაკლებად განვითარებულია, შეიძლება პრობლემები შეექმნას ხელმძღვანელობას საკუთრების უფლებებთან დაკავშირებული პრეტენზიების წაყენებისას და ვალდებულებების დასაფარად აუცილებელი რეზერვების საკმარისობის შეფასებისას.
85. ზოგ შემთხვევაში, ოპერაციების/გარიგების ვადები და პირობები შეიძლება წინასწარ განსაზღვრული არ იყოს, ან წერილობით არ იყოს გაფორმებული და შეთანხმებების შეცვლა სიტყვიერად ხდებოდეს. ასეთ ვითარებაში, რთული იქნება სუბიექტში პასუხისმგებლობების დანაწილება და შიდა კონტროლის სისტემების ეფექტიანობა შემცირდება, შეიქმნება თაღლითობისა და კორუფციის შესაძლებლობა. ასეთ პირობებში ადეკვატური დოკუმენტაციის უქონლობა პრობლემებს შეუქმნის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ოპერაციების ეკონომიკური შინაარსის გაგებაში და გაუჭირდებათ იმის დადგენა, სრულყოფილად და სათანადოდ აისახა თუ არა ისინი ბუღალტრულად.
86. ასევე განსხვავებულია საგადასახადო მოთხოვნების შესრულების აუცილებლობის მიმართ მიდგომებიც. ზოგიერთ ქვეყანაში, ხელმძღვანელობა შეიძლება ცდილობდეს საგადასახადო ვალდებულებების მინიმუმამდე დაყვანას ისეთი საშუალებებით, როგორცაა ანგარიშ-ფაქტურების დაგვიანებით გამოწერა იმ შემთხვევაშიც კი, თუ შესაბამისი ვალდებულებები უკვე შესრულებულია. სხვა ქვეყანაში შეიძლება შენარჩუნებული იყოს ორნაირი სააღრიცხვო ჩანაწერების წარმოების ტრადიცია, რომელთაგან ერთი გვიჩვენებს `ეკონომიკურ` მდგომარეობას და მეორე `საგადასახადო` პოზიციას, რამაც შეიძლება გარკვეული არეგ-დარევა გამოიწვიოს. ამგვარი გარემოებები, სავარაუდოდ, სირთულეებს იწვევს და აუცილებელს ხდის რეზერვების შექმნას ისეთი შემთხვევებისთვის, თუ წარმოიშობა გაუთვალისწინებელი საგადასახადო ვალდებულებები, რომლის შეფასებას, როგორც წესი, მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა უკავშირდება.

**5.2 ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები**

87. ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები, საზოგადოდ, დამუშავებულია დაინტერესებულ მხარეთა მიმართ სუბიექტების ანგარიშვალდებულების უზრუნველსაყოფად. საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტებისთვის, სადაც მესაკუთრებსა და ხელმძღვანელობას შორის სიახლოვე არ არსებობს, კანონმდებლობისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნები იმისთვისაა გამიზნული, რომ დაიცვას აქციონერთა ინტერესები, რომლებსაც ხელი არ მიუწვდებათ სუბიექტის შიდა ფინანსურ ინფორმაციაზე. პირიქით, სხვა სუბიექტებისთვის რეგულირებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნები, სავარაუდოდ, უფრო დაბალი დონის იქნება, იმის გათვალისწინებით, რომ შეიძლება დაინტერესებული მხარეები თვითონ მონაწილეობდნენ სუბიექტების მართვაში და, მათსადამე, მათთვის ხელმისაწვდომი იქნება შიდა ინფორმაცია.
88. გარდა იმისა, რომ კანონმდებლობა ადგენს სამეწარმეო საქმიანობის წარმართვის გზებისთვის ზოგად ჩარჩოებს, მას ასევე შეუძლია უშუალო ზემოქმედება ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახი ინფორმაციის შინაარსსა და მოცულობაზე, რომელიც განკუთვნილია დაინტერესებულ მხარეთა გარკვეული ჯგუფებისთვის, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ შესაბამისი მოთხოვნები მკაცრ დაცვას ექვემდებარება. ასეთ ვითარებაში, კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ:
  - ადგენდეს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით;
  - ითვალისწინებდეს სადამსჯელო ღონისძიებებს, რომელიც გატარდება ხელმძღვანელობის მიმართ ყალბი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შემთხვევაში;
  - ხელს უწყობდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დაცვას ზედმახედველობისა და ძალდატანების მექანიზმებით;

- ხელმძღვანელობას ავალდებულებდეს აუდიტორებთან სრულფასოვან თანამშრომლობას, მათ შორის აუდიტორებისთვის ყველა აუცილებელი ინფორმაციის მიწოდებასა და შეუზღუდავი კონტაქტების შესაძლებლობის მიცემას; და
- ითვალისწინებდეს სადამსჯელო ღონისძიებებს, რომლებიც გატარდება ხელმძღვანელობის მიმართ აუდიტორებისთვის მცდარი ინფორმაციის მიწოდების შემთხვევაში.

89. თუმცა, ყველაზე მკაცრი კანონმდებლობაც კი სრულყოფილად ვერ აღმოფხვრის კანონმდებლობის მოთხოვნების მიმართ არადაამაკმაყოფილებელ დამოკიდებულებასა და არაეთიკურ სამეწარმეო პრაქტიკას. შესაბამისად, გარკვეულწილად შეზღუდულია ხელმძღვანელობის ქცევაზე ნორმატიულ-საკანონმდებლო ბაზის ზემოქმედების შესაძლებლობები.

### 5.3 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები

90. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არსებობა გადამწყვეტი მნიშვნელობის ფაქტორია ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის უზრუნველყოფისთვის. ნათლად ჩამოყალიბებული პრინციპები/საფუძვლები ხელმძღვანელობას ეხმარება ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებების მიღებაში და უზრუნველყოფს ერთგვაროვნებას ამ პრინციპების პრაქტიკულ გამოყენებაში. ამასთან, ზედმეტად რთული პრინციპების გამო, შეიძლება ხელმძღვანელობას გაუჭირდეს სააღრიცხვო მოთხოვნების გაგება, ხოლო მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს - ეფექტური ზედამხედველობის განხორციელება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე.

91. ამგვარ სირთულეებს კიდევ უფრო ამწვავებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისა და ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნების ხშირი ცვლილება, რაც, სულ მცირე მოკლე ვადაში მაინც, გაზრდის დიდი შეუსაბამობების წარმოქმნის შესაძლებლობას დადგენილი სტანდარტების პრაქტიკულად გამოყენებაში სხვადასხვა სუბიექტის მიერ.

92. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების სპეციფიკა და სირთულე გავლენას იქონიებს აუდიტის ხარისხის აღქმაზეც. ზოგიერთს მიაჩნია, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც მიზანშეუწონლად ზედმეტად ეყრდნობა პრინციპებზე დაფუძნებულ მიდგომას, ხელმძღვანელობას ძალიან დიდი თავისუფალი მოქმედების საშუალებას აძლევს, ოპერაციების საკუთარი მიზნების შესაფერისად ბუღალტრულად ასახვის შესაძლებლობის თვალსაზრისით, ხოლო აუდიტორებს ურთულეს საქმეს მათთან შედავებაში. მეორე მხრივ, სხვებს მიაჩნიათ, რომ აქცენტის გადატანა ნორმირებულ წესებზე ხელს უწყობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული მოთხოვნების მკაცრად დაცვას, რის გამოც აუდიტორებს შეიძლება გაუჭირდეთ ყურადღების კონცენტრირება ოპერაციების შინაარსზე და ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის შეფასება.

93. უკანასკნელ წლებში ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ახალი მოთხოვნების შემოღება სულ უფრო მეტად არის ორიენტირებული მომხმარებლების მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებაზე, კერძოდ, ისეთი ფინანსური ინფორმაციის მიწოდების თვალსაზრისით, რომელიც უფრო "შესაბამისია" მათთვის, თუნდაც ეს ინფორმაცია უფრო მეტად სუბიექტური და ნაკლებად "საიმედო" იყოს. კერძოდ, ამან გამოიწვია ისეთი ტენდენციის წარმოშობა, რომ უფრო ფართოდ გამოიყენება სამართლიანი ღირებულებით შეფასებები და სხვა ტიპის სააღრიცხვო შეფასებები, რომელთაგანაც შესაძლოა მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა იყოს დაკავშირებული. ფინანსურ ანგარიშგებაში ამგვარი თანხების ობიექტური წარდგენის განუყოფელი ნაწილია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნება ხელმძღვანელობის მიერ შეფასებების საფუძველად აღებული დაშვებებისა და შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის შესახებ (მაგალითად მგრძნობელობის ანალიზი). თუმცა, ზემოაღნიშნული ინფორმაციიდან ზოგიერთი ხარისხობრივი ხასიათისაა, როგორცაა ჰეჯირებისა და რისკების მართვის სტრატეგიები. ამიტომ, გარკვეულწილად, ეჭვს იწვევს ამგვარი ფინანსური ინფორმაციის "აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობა", რადგან მათი შემოწმება უფრო ნაკლებად ობიექტურად არის შესაძლებელი, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგების ისეთი მუხლების, როგორცაა ფულადი სახსრები. აუდიტის თვალსაზრისით, პრობლემურ სფეროებს განეკუთვნება, მაგალითად:

- იმის უზრუნველყოფა, რომ აუდიტის გარიგების გუნდის უმაღლესი რგოლის წარმომადგენლებმა საკმარისი დრო გამოყოფენ აუდიტის პროცესის ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვისთვის, ნაცვლად იმისა, რომ არათანაშეზომილი დრო დაუთმონ, ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით, რთული საკითხების გადაჭრას;
  - აუცილებელი ინფორმაციის შეგროვება და სათანადო დასკვნების გამოტანა იმ შემთხვევაში, თუ აღიარებასთან, შეფასებასა და განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებები შეიძლება მნიშვნელოვნად ეყრდნობოდეს ხელმძღვანელობის პროფესიულ განსჯასა და მიღებულ გადაწყვეტილებებს, ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი მოთხოვნების შესრულების დროს, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნული გადაწყვეტილებები გულისხმობს დაშვებების, ალბათობების, საპროგნოზო მონაცემების ან რთული მოდელების გამოყენებას;
  - ხელმძღვანელობის განზრახვის დადასტურება (კერძოდ, იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობას წარსულში არ შეხვედრია ანალოგიური გარემოებები), თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ითვალისწინებს აღრიცხვის ალტერნატიულ მიდგომებს სუბიექტის სავარაუდო ქმედებების/განზრახვის გათვალისწინებით (მაგალითად, რისთვის არის ინვესტიცია გამიზნული, სავაჭრო მიზნებისთვის თუ დაფარვის ვადამდე შესანარჩუნებლად);
  - ფინანსური ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულების შემოწმება, თუ მათთვის არ არსებობს აქტიური ბაზარი და შეფასება ეყრდნობა არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს; ასეთ შემთხვევაში სამართლიანი ღირებულების გამოთვლა შეიძლება ითვალისწინებდეს რთული მოდელებისა და ისეთი დაშვებების გამოყენებას, რომელსაც ესაჭიროება მნიშვნელოვანი სუბიექტური განსჯა და ხშირად სპეციალიზებული ცოდნაც;
  - როგორც წესი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არ შეიცავს მოთხოვნებსა და მითითებებს ხელმძღვანელობისთვის იმის შესახებ, რომ მან მოიპოვოს და დოკუმენტურად ასახოს სათანადო მტკიცებულებები ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე თავისი განსჯისა და მიღებული გადაწყვეტილებების დასასაბუთებლად.
94. სააღრიცხვო შეფასებებისთვის დამახასიათებელი შეფასების განუსაზღვრელობის ხარისხი, სავარაუდოდ, სხვადასხვანაირი იქნება, რაზედაც გავლენას ახდენს იმ დარგის სპეციფიკა, რომელშიც სუბიექტი ეწევა საქმიანობას და ასევე საერთო ეკონომიკური გარემო:
- ზოგიერთი სუბიექტის ეკონომიკური ციკლი შედარებით ხანმოკლეა და მისი საქონელი ან მომსახურება შედარებით სწრაფად იწარმოება და იყიდება. ამგვარი სუბიექტებისთვის დამახასიათებელია მჭიდრო ურთიერთკავშირი მოგებასა და ფულად სახსრებს შორის. სხვა სუბიექტებში ეკონომიკური ციკლი უფრო ხანგრძლივია, რის გამოც აუცილებელი ხდება უფრო მეტი სააღრიცხვო შეფასებების გამოყენება;
  - ზოგიერთი სუბიექტი, მაგალითად ბანკები, აქტიურად ვაჭრობენ ფინანსური ინსტრუმენტებით, ხოლო სხვები ამგვარ ოპერაციებს იშვიათად ახორციელებენ;
  - არახელსაყრელი ეკონომიკური პირობების პერიოდებში შეიძლება საჭირო გახდეს ნეტო გასაყიდი ღირებულებებისა და გაუფასურების რეზერვებისთვის სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლა. ასეთ ვითარებაში, შეიძლება გაიზარდოს სავაჭრო პარტნიორებისა და თვითონ სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებული რისკების დონეებიც.

#### 5.4 საინფორმაციო სისტემები

95. მაღალი ხარისხის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად აუცილებელია საიმედო საინფორმაციო სისტემები. ზოგიერთ იურისდიქციაში მოქმედებს სპეციალური იურიდიული მოთხოვნები და სტანდარტები, რომლებიც ეხება სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და სხვა სისტემებს და მათთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლის საშუალებებს. თუმცა, ბევრ სხვა იურისდიქციაში ამგვარი მოთხოვნები და სტანდარტები არ არსებობს. გარდა ამისა, შეიძლება

არსებობდეს სპეციალური კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც არეგულირებს აუდიტორის მიერ საინფორმაციო სისტემების შესწავლის საკითხებს. თუმცა, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ამგვარი მარეგულირებელი მოთხოვნები არ არსებობს, სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ხასიათი და ხარისხი გავლენას მოახდენს მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათსა და მოცულობაზე, ასევე მათი მიღების დროზე.

96. მცირე სუბიექტების საქმიანობა ზოგჯერ ნაკლებად რთულია და, ამავე დროს, მათ შემოსავლებისა და ოპერაციების ცოტა წყაროები აქვთ. ასეთ შემთხვევაში, როგორც წესი, სუბიექტების ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები მარტივია და ნაკლებად რთული ტექნოლოგიები გამოიყენება. ამასთან, ხშირად შეიძლება შეზღუდული იყოს შიდა კონტროლის ფორმალური საშუალებების დანერგვის შესაძლებლობები.
97. ბევრ სუბიექტში ფუნქციონირებს საიმედო საბაზო ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები, რომლებიც კარგად კონტროლდება, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად აუცილებელი მოთხოვნების შესასრულებლად სულ უფრო ხშირად ხდება საჭირო დამატებითი ინფორმაცია, კერძოდ, ისეთი ინფორმაცია, რომელიც აისახება ფინანსური ანგარიშგების შენივნებში. ხშირად ინფორმაციის მისაღებად ისეთი საკითხების შესახებ, როგორცაა აქტივების სამართლიანი ღირებულება და ეფექტიანობის არაფინანსური ძირითადი მაჩვენებლები, აუცილებელი ხდება სპეციალური ქმედებების განხორციელება, ან ისეთი სისტემების ინფორმაციის გამოყენება, რომლებიც, ჩვეულებრივ, არ წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის ნაწილს. ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება უფრო ნაკლებად კონტროლდებოდეს, ვიდრე ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემიდან მიღებული ინფორმაცია და ამან შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების საერთო ხარისხზე.
98. ჩვეულებრივ, საინფორმაციო სისტემები კომპიუტერიზებულია. მართალია, კომპიუტერული სისტემები, როგორც წესი, ინფორმაციას უშეცდომოდ ამუშავებს, მაგრამ ზოგჯერ ვლინდება სისტემური შეფერხებები და ჩნდება უსაფრთხოებასთან და სისტემის უწყვეტ ფუნქციონირებასთან დაკავშირებული პრობლემები. სუბიექტის ეფექტური კორპორაციული მართვის ღონისძიებები ხშირად შიდა აუდიტორებისგან მოითხოვს სუბიექტის საინფორმაციო სისტემების საიმედოობის შესახებ რწმუნების უზრუნველყოფას მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან ხელმძღვანელობისთვის, საჭიროებისამებრ.
99. საინფორმაციო სისტემების მნიშვნელობა არ შემოიფარგლება მარტო ფინანსური ანგარიშგების მომზადებით - სუბიექტები დღითი დღე სულ უფრო მეტად ხდებიან დამოკიდებულები რთულ სისტემებსა და ამ სისტემებში გამოყენებულ ტექნოლოგიებზე, მაგალითად:
  - ბევრი მწარმოებელი კომპანია ავტომატიზებულ პროცესებს იყენებს საწარმოო პროცესების მართვისთვის 'ზუსტად ვადაში' სისტემის ფარგლებში;
  - საცალო ვაჭრობის სექტორის ბევრი სუბიექტი ავტომატიზებულ სისტემებს იყენებს მარაგისა და სადისტრიბუციო ოპერაციების კონტროლისთვის;
  - საცალო ვაჭრობის სექტორის ზოგიერთი სუბიექტი საქმიანობას მხოლოდ ინტერნეტის მეშვეობით ახორციელებს;
  - საფინანსო დაწესებულებებისა და ტელეკომუნიკაციის დარგის სუბიექტების უმეტესობა, ასევე სახელმწიფო სექტორის ბევრი მნიშვნელოვანი ორგანიზაცია ავტომატიზებულ სისტემებს იყენებს დიდი მოცულობის ოპერაციების (მათ შორის, ხშირად საერთაშორისო მასშტაბის) სწრაფად განსახორციელებლად და ზუსტად დასამუშავებლად.
100. ისეთი სუბიექტის ავტომატიზებული სისტემების მუშაობის შეფერხებებმა, რომლის საქმიანობა საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებაზეა დამოკიდებული, შეიძლება მნიშვნელოვანი დანახარჯების გაწევა გამოიწვიოს და, განსაკუთრებულ შემთხვევებში სუბიექტის კრახიც.

## 5.5 კორპორაციული მართვა

101. მიუხედავად იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის დეტალურ მოთხოვნებს ითვალისწინებს, ფინანსური

- ანგარიშგების ხარისხი მაინც დამოკიდებულია, ერთი მხრივ, ხელმძღვანელობის დაინტერესებაზე, ფინანსურ ანგარიშგებაში გაამჟღავნოს ზუსტი და საიმედო ინფორმაცია და, მეორე მხრივ, აქვს თუ არა მას შესაბამისი ცოდნა და უნარები ამის გასაკეთებლად.
102. ხელმძღვანელობის საქმიანობაზე კონტროლის განხორციელება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მხრიდან, ქმნის გარკვეულ მოლოდინებს ხელმძღვანელობის ქცევასთან მიმართებით და ასევე მოტივაციას, რომ ხელმძღვანელობამ შეასრულოს დაკისრებული ვალდებულებები. კორპორაციული მართვის ქმედით მექანიზმებს დადებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია სუბიექტის მიერ მომზადებული ფინანსური ინფორმაციის საიმედოობაზე.
  103. ბევრ სუბიექტში, განსაკუთრებით მსხვილ სუბიექტებში, არსებობს აუდიტის კომიტეტები და მათ შეუძლიათ კორპორაციული მართვის გაუმჯობესების ხელშეწყობა, კერძოდ იმ შემთხვევაში, თუ კომიტეტის წევრები ხელმძღვანელობისგან დამოუკიდებლები არიან და გააჩნიათ ფინანსური წიგნიერების სათანადო დონე. ცალკეული სუბიექტის კორპორაციული მართვის მექანიზმების ეფექტურობაში არსებული განსხვავება გავლენას ახდენს აუდიტის ჩატარების მიდგომაზე, ასევე ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ურთიერთქმედების პროცესზე.
  104. ეფექტური კორპორაციული მართვა ანალოგიურად აუცილებელია მცირე სუბიექტებშიც, თუმცა, მათი საკუთრების ფორმატი შეიძლება იმას ნიშნავდეს, რომ კორპორაციული მართვის ფორმალური სტრუქტურები მათთვის არცთუ ისე შესაფერისი იქნება, ხოლო აუდიტის კომიტეტები არცთუ ისე ხშირად იქმნება ამ სუბიექტებში. ბევრ მცირე სუბიექტში პრაქტიკულად განსხვავება არ არსებობს ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის, რადგან ორივე როლს მესაკუთრე მმართველი ასრულებს.
  105. მომხმარებლები, სავარაუდოდ, სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების ხარისხს უფრო დიდად აფასებენ, როდესაც დარწმუნებულები არიან, რომ აუდიტის კომიტეტის წევრები დამოუკიდებლები არიან ხელმძღვანელობისგან და გააჩნიათ ფინანსური წიგნიერების სათანადო დონე. გარდა ამისა, მოსალოდნელია, რომ მომხმარებლების ნდობა კიდევ უფრო ამაღლდება, თუ მათ ეცოდინებათ (შესაძლოა წლიური ანგარიშიდან), რა ზომები გაატარა აუდიტის კომიტეტმა, რა საკითხები განიხილა და რის საფუძველზე გამოიტანეს დასკვნები.
  106. ბევრი მსხვილი სუბიექტი, თავისი კორპორაციული მართვისა და შიდა კონტროლის სტრუქტურების ფარგლებში, ქმნის შიდა აუდიტის განყოფილებას. მართალია, ზოგადად, შიდა აუდიტის განყოფილების მიზნები და ფუნქციები ძალიან მრავალფეროვანია, მაგრამ, როგორც წესი, მოიცავს მარწმუნებელ და საკონსულტაციო მომსახურებას, რომელთა მიზანია კორპორაციული მართვის, სუბიექტის რისკების მართვისა და შიდა კონტროლის პროცესების შეფასება და ეფექტიანობის ამაღლება. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეუძლიათ ზედამხედველობის გაწევა შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობაზე და, სავარაუდოდ, დაინტერესებულნი იქნებიან შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლებსა და გარე აუდიტორს შორის სათანადო ურთიერთქმედების უზრუნველყოფით.
  107. გარე აუდიტთან დაკავშირებით, განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს სუბიექტის ხელმძღვანელების, როგორც წესი, დირექტორების პოზიციას. ზოგიერთ მათგანს შეიძლება მიაჩნდეს, რომ გარე აუდიტი მხოლოდ იმიტომაა აუცილებელი, რომ ასეთია მარეგულირებელი ორგანოების მოთხოვნა, ამიტომ ამ განყოფილებაზე გაწეული დანახარჯები მინიმუმამდე უნდა იყოს დაყვანილი. სხვები შეიძლება აფასებდნენ აუდიტს, როგორც მკაცრ პროცესს, რომელიც მათ საშუალებას აძლევს, დარწმუნებულები იყვნენ გამოქვეყნებული ფინანსური ინფორმაციის საიმედოობაში, ასევე იმიტომ, რომ სასარგებლო შენიშვნებს მიიღებენ მცოდნე, დამოუკიდებელი დამკვირვებლებისგან, სუბიექტის რისკების, კონტროლის გარემოსა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებით. სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეუძლიათ დადებითი ზეგავლენის მოხდენა აუდიტის ხარისხზე, თუ აქტიურ ინტერესს გამოიჩინენ აუდიტორის სამუშაოსთან მიმართებით და აუცილებელ ზომებს გაატარებენ იმ შემთხვევაში, როდესაც მიიჩნევენ, რომ აუდიტის ხარისხი სათანადო დონის არ იყო.



108. უფრო მსხვილ სუბიექტებში, განსაკუთრებით საფონდო ბირჟაზე კოტირებულ სუბიექტებში, ხშირად შექმნილია აუდიტის კომიტეტები, რომლებიც ზედამხედველობას უწევენ სუბიექტსა და მის გარე აუდიტორს შორის ურთიერთობებს. ამგვარი ზედამხედველობა შეიძლება მოიცავდეს აუდიტორის დანიშვნის საკითხს, აუდიტორის დამოუკიდებლობის შეფასებას (მათ შორის, არააუდიტორული მომსახურების გაწევას) და აუდიტის საზღაურის დამტკიცებას. თუ აუდიტის კომიტეტები დაინტერესებულნი არიან აუდიტის ხარისხის ამაღლებით და არა დანახარჯების მინიმუმამდე დაყვანით, ისინი ხელს შეუწყობენ საკმარისი მოცულობის სათანადო რესურსების გამოყოფას აუდიტისთვის.
109. ზოგიერთი აუდიტის კომიტეტის პასუხისმგებლობაში შედის აუდიტის ხარისხის უშუალო შეფასება და ამ ფუნქციას ასრულებენ აუდიტორების ხელახლა დანიშვნის პროცესის ფარგლებში, ან, როდესაც იხილავენ აუდიტის საზღაურის საკითხს. ამგვარი შეფასების ეფექტურობა უფრო მაღალი იქნება, თუ აუდიტის კომიტეტისთვის დამუშავებულია ფორმალური პროცესი და კრიტერიუმები აუდიტის ხარისხის ცალკეული ასპექტისთვის (ანუ ატრიბუტები). აუდიტის კომიტეტის მიერ აუდიტის ხარისხის შეფასებაზე გავლენას მოახდენს აუდიტორთან ურთიერთქმედება (იხ. პუნქტები 53-56) და, კერძოდ, გარე აუდიტორების მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმის შეფასება.
110. ჩვეულებრივ, გარკვეული ურთიერთკავშირი არსებობს აუდიტის ხარისხსა და აუდიტის ჩასატარებლად გამოყენებული რესურსების რაოდენობასა და ხარისხს შორის, რაც, როგორც წესი, აისახება აუდიტის საზღაურში. თუმცა, აუდიტის დაბალი საზღაური არასდროს არ გამოდგება იმის გამამართლებელ საბუთად, რომ აუდიტის ჩასატარებლად გამოყოფილი იყო არასაკმარისი რესურსები და აუდიტორმა არ მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის კომიტეტები ამოწმებდნენ, აუდიტის ჩასატარებლად დაგეგმილი იყო თუ არა საკმარისი დრო. ეს განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტის საზღაურის საკითხის განხილვა უშუალოდ ხელმძღვანელობასთან ხდება. ხელმძღვანელობა ხშირად დიდ გავლენას ახდენს აუდიტის საზღაურის განსაზღვრაზე, ამასთან ხელმძღვანელობის შეხედულებები აუდიტის ხარისხის შესახებ შეიძლება განსხვავდებოდეს აუდიტის კომიტეტის თვალსაზრისიდან.

## 5.6 ზოგადი ხასიათის კულტურული ფაქტორები

111. ეროვნული კულტურის თავისებურებები უშუალო ზემოქმედებას ახდენს ყველა დაინტერესებული მხარის პოზიციასა და ქმედებებზე, რომლებიც მონაწილეობენ ფინანსური ანგარიშგების მიწოდების ჯაჭვში და ასევე არაპირდაპირ ზემოქმედებს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების მოთხოვნების ხასიათსა და მოცულობაზე და მოქმედ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებზე.
112. კულტურულ ფაქტორებს განეკუთვნება, მაგალითად:
- ა) დამოკიდებულება ხელისუფალთა/უფროსობის მიმართ: სხვადასხვა საზოგადოებისთვის განსხვავებული დონის უთანასწორობაა დამახასიათებელი (ე.წ. "უფროსობისგან დისტანცირება") და ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს იმაზე, როგორ ურთიერთობენ ხელქვეითები უფროსებთან და პირიქით;
  - ბ) გაურკვევლობისთვის თავის არიდება - ადამიანები განსხვავებულ დამოკიდებულებას იჩენენ გაურკვეველი სიტუაციების მიმართ და ამან შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათ მისწრაფებაზე, ყველაფრის სისტემატიზება მოახდინონ და ასევე არასტრუქტურირებულ სიტუაციებში მათ რეაქციაზე;
  - გ) კოლექტიური ქცევა - რამდენად მოელის საზოგადოება ცალკეული პირებისგან კოლექტიურ ან დამოუკიდებელ მოქმედებას;
  - დ) გამჭვირვალობა - საზოგადოების აზრით, რა დონის თანაფარდობა მიიჩნევა სათანადოდ გამჭვირვალობასა და კონფიდენციალურობას შორის.
113. ამგვარი კულტურული ფაქტორები, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს ობიექტურობასა და პროფესიულ სკეპტიციზმზე, ასევე იმაზე, როგორ მუშაობენ ცალკეული ადამიანები ერთად, როგორ მსჯელობენ და გამოაქვთ დასკვნები და როგორ ურთიერთობენ ერთმანეთთან.

114. ბიზნესის გაძლიერების მიდგომებსა და კულტურულ ფაქტორებს შორის განსხვავებებმა შეიძლება პრაქტიკული სირთულეები შეუქმნას როგორც მულტინაციონალურ სუბიექტებს, ასევე მათ აუდიტორებს. კომპანიების ჯგუფის ხელმძღვანელობამ შეიძლება მიიღოს გადაწყვეტილება და სპეციალური ზომები შეიმუშაოს ამგვარი პრობლემების გავლენის შესასუსტებლად, მაგალითად, დანერგონ და უზრუნველყონ ჯგუფის დონის ეფექტური კონტროლის სისტემის მუშაობა, რომელიც დაკავშირებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან. ამგვარი ზომები შეიძლება იყოს:

- ურთიერთშეთანხმებული და თავსებადი პოლიტიკისა და პროცედურების გამოყენება ყველა ქვეყანაში, სადაც ჯგუფი ეწევა საქმიანობას;
- პროგრამები, რომლებიც მოქმედებენ ჯგუფის დონეზე, მაგალითად ქვეყნის კოდექსები და თაღლითობის პრევენციის პროგრამები;
- შიდა აუდიტორების მიერ კომპონენტებისგან მიღებული ფინანსური ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის შეფასება;
- ცენტრალიზებული კონტროლი კომპონენტების საქმიანობასა და ფინანსურ შედეგებზე;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობის რეგულარული ვიზიტები ჯგუფის კომპონენტებში, ურთიერთქმედების მოწესრიგების მიზნით;
- თანამშრომლების გაგზავნა მივლინებით ჯგუფის კომპონენტებში.

ბიზნესის წარმართვის მიდგომებსა და უფრო ზოგადი ხასიათის კულტურულ ფაქტორებს შორის განსხვავებების შესწავლა ჯგუფის აუდიტორს ეხმარება ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებაში სხვადასხვა იურისდიქციაში.

5.6.1 *დამოკიდებულება ხელისუფალთა/უფროსობის მიმართ*

115. ზოგიერთ კულტურაში მნიშვნელოვანი განსხვავება არსებობს იერარქიაში შემავალი პირებისთვის მინიჭებულ ძალაუფლებაში, რაც, სავარაუდოდ, აისახება ადამიანების ქცევასა და ურთიერთობებში. მაგალითად, ზოგიერთ კულტურაში შეიძლება უპატივცემლობად მიიჩნეოდეს, თუ ნაკლებად გამოცდილი თანამშრომლები არ მოიწონებენ უფროსი კოლეგების თვალსაზრისს. გადამეტებულმა მოკრძალებამ ხელისუფალთა/უფროსობის მიმართ შეიძლება გავლენა იქონიოს, ერთი მხრივ, სუბიექტში მომუშავე ნაკლებად გამოცდილი ბუღალტრების მზაობაზე, ეჭვქვეშ დააყენონ თავიანთი უფროსების ქმედებები და, მეორე მხრივ, აუდიტის გარიგების გუნდის ფარგლებში სამუშაო ურთიერთობებზე/გარემოზე.

116. აუდიტი არის პროცესი, რომელიც გულისხმობს გარიგების გუნდის წევრების ერთობლივ მუშაობას და ღია საინფორმაციო ურთიერთქმედებას ჯგუფის სტრუქტურის ფარგლებში, როგორც ქვემოდან ზემოთ, ასევე ზემოდან ქვემოთ. ამგვარი მუშაობისთვის ასევე აუცილებელია პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება. ისეთ საზოგადოებებში, სადაც მნიშვნელოვანი დისტანცია არსებობს მართვის იერარქიაში შემავალ ადამიანთა უფლებამოსილებას/ძალაუფლებას შორის, ნაკლებად გამოცდილ აუდიტორებს შეიძლება პრობლემა შეექმნათ სუბიექტის ხელმძღვანელი პირებისთვის უშუალოდ მიმართვის საკითხში შეკითხვასთან დაკავშირებით. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორებმა შეიძლება ამჯობინონ დოკუმენტაციის უფრო გულმოდგინედ შემოწმება, ნაცვლად იმისა, რომ ხელმძღვანელობას მიმართოთ შეკითხვით.

5.6.2 *გაურკვევლობისთვის თავის არიდება*

117. ზოგიერთი კულტურისთვის/საზოგადოებისთვის გაურკვევლობასთან შემგუებლობის უფრო მეტი უნარი არის დამახასიათებელი, ვიდრე სხვებისთვის. ამან შეიძლება გავლენა მოახდინოს რისკების საკუთარ თავზე აღების მიდგომის მიმართ ადამიანების დამოკიდებულებასა და კონსერვატივიზმის დონეზე. კონსერვატივიზმი, სავარაუდოდ, გავლენას იქონიებს სუბიექტის საქმიანობის წარმართვის ხელმძღვანელობისეულ სტრატეგიასა და სუბიექტის შიდა ქცევაზე, ასევე ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებული საკითხების განსჯაზე, რაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის განუყოფელი ელემენტია.

118. გარდა ამისა, გაურკვევლობისთვის თავის არიდება, სავარაუდოდ, გავლენას იქონიებს აუდიტორების მიერ განსაზღვრულ რისკებისა და იმ მტკიცებულებების შეფასებაზე, რომლებსაც ისინი საკმარისად და შესაფერისად მიიჩნევენ.

### 5.6.3 კოლექტიური ქცევა

119. ზოგიერთ კულტურაში/საზოგადოებაში განსკუთრებული სოციალური მნიშვნელობა ენიჭება კოლექტიურ ქცევას, მაგალითად სახელმწიფოსადმი/ქვეყნისადმი, დამპირავებლის ან ოჯახის მიმართ ერთგულებას. ასეთ საზოგადოებაში, უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ ცალკეული პირები დაიცავენ ჯგუფურ ნორმებსა და მოქმედების წესებს. სხვა საზოგადოებებში ინდივიდუალური მოსაზრებები და პოზიცია ფასდება და მართალია, ამან შეიძლება ხელი შეუწყოს პროფესიული სკეპტიციზმით მუშაობას, მაგრამ ასევე მოსალოდნელია, რომ გამოიწვევს ადამიანთა ქცევისა და ქცევის შედეგების დიდ ნაირსახეობას.

### 5.6.4 გამჭვირვალობა

120. არსებობს კიდევ ერთი კულტურული ასპექტი, რომელსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე და აუდიტორსა და ხელმძღვანელობას შორის ურთიერთქმედების ეფექტურობაზე. კერძოდ, მოცემულ საზოგადოებაში რა დონის კონფიდენციალურობა არის მოსალოდნელი საქმიან ურთიერთობებში/გარემოში. ხელმძღვანელობის არასაკმარისი გულახდილობის ან გამჭვირვალობის გამო, აუდიტორებს შეიძლება უფრო გაუჭირდეთ სუბიექტის საქმიანობის აუცილებელი ასპექტების გაგება, რათა სათანადოდ გამოავლინონ და შეაფასონ ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკები.

## 5.7 აუდიტის რეგულირება

121. აუდიტის რეგულირება გულისხმობს ფორმებისა და იმ პირთა ლიცენზირებას, რომლებიც აუდიტს ატარებენ, აუდიტის სტანდარტების დადგენას, აუდიტის ხარისხის ინსპექტირებას, ასევე დისციპლინარული ზომების გატარებას სტანდარტების მოთხოვნების დარღვევისა და აუდიტის არასათანადოდ ჩატარების შემთხვევაში. ქვეყნის დონეზე, როგორც წესი, ამ ფუნქციებს ასრულებენ დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოები, ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციები, ან ორივე მათგანი ერთად.

122. აუდიტორული საქმიანობის ბევრი ასპექტის რეგულირებისთვის ფუნდამენტს ქმნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტები, ასევე აუდიტისა და ეთიკის სტანდარტები. მართალია, აუდიტისა და ეთიკის სტანდარტები ქვეყნის მასშტაბით გამოიყენება, მაგრამ ეროვნული სტანდარტების დამუშავებისას სულ უფრო ხშირად იყენებენ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოსა და ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ დადგენილ სტანდარტებს.

123. აუდიტისა და სხვა ანალოგიური სტანდარტების მოთხოვნები მით უფრო ეფექტურია, თუ სათანადო მექანიზმებით არის უზრუნველყოფილი მათი სავალდებულო შესრულება. ეს გულისხმობს სტანდარტებისთვის აუცილებელი სამართლებრივი სტატუსის მინიჭებას, ჩატარებული აუდიტის ინსპექტირებას, გამოვლენილი არასათანადოდ ჩატარებული აუდიტის ფაქტების მოკვლევას და, აუცილებლობის შემთხვევაში, დისციპლინარული ზომების გატარებას.

124. ქვეყნის დონეზე აუდიტის ინსპექტირებას, როგორც წესი, ატარებს სხვა აუდიტორული ფორმა (კოლეგიალური შეფასება), ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაცია (რომელსაც ზოგჯერ აღნიშნული პასუხისმგებლობა დელეგირებული აქვს მარეგულირებელი ორგანოს მხრიდან), ან აუდიტის მარეგულირებელი დამოუკიდებელი ორგანო. დღეისათვის, კანონებსა თუ სხვა ნორმატიულ აქტებში სულ უფრო ხშირად გაითვალისწინება, რომ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული კომპანიების, ზოგჯერ კი სხვა საზოგადოებრივი დაინტერესების პირების მიერ ჩატარებული აუდიტის ინსპექტირებას უნდა ატარებდეს აუდიტის მარეგულირებელი დამოუკიდებელი ორგანო.

125. აუდიტის ინსპექტირება მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია, რომლის მეშვეობით ფასდება, როგორ დაიცვას აუდიტორებმა აუდიტის სტანდარტები და (მათი უფლებამოსილებისდა მიხედვით) აუდიტის ხარისხის სხვა ასპექტები. აუდიტის გარე ინსპექტირების შედეგად გამოვლენილი

ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად აუდიტორული ფირმების მიერ გატარებული ზომები ხელს შეუწყობს აუდიტის ხარისხის ამაღლებას. აუდიტის ინსპექტირების მნიშვნელოვანი შედეგები უნდა დაფიქსირდეს და გარკვეული პერიოდის შემდეგ გადაეცეს სტანდარტების დამდგენ ორგანოს.

- 126. აუდიტის გარე ინსპექტირების შედეგები ხშირად ქვეყნდება. აუდიტის ინსპექტირების შედეგების გამოქვეყნება ხელს შეუწყობს დაინტერესებულ მხარეთა გათვითცნობიერების დონის ამაღლებას აუდიტის ხარისხთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ.
- 127. ეფექტური დისციპლინარული ზომები მარტო სტიმულს კი არ აძლევს აუდიტორულ ფირმებს მოქმედი სტანდარტების მოთხოვნების დაცვის უზრუნველყოფის თვალსაზრისით, არამედ სხვა დაინტერესებულ მხარეებს უყალიბებს ნდობას აუდიტის ხარისხთან მიმართებით. იმისათვის, რომ დისციპლინარული ზომები ეფექტური იყოს, მოკვლევასა და დისციპლინარული ზომების გატარებაზე პასუხისმგებელ პირებს, ნათლად უნდა ჰქონდეთ განსაზღვრული უფლებამოსილებები და აღჭურვილნი იყვნენ თავიანთი სამუშაოს შესასრულებლად აუცილებელი საკმარისი რესურსებით.

### 5.8 სასამართლო დავების ფაქტორი

- 128. აუდიტის ჩატარებისას გაწეული პირდაპირი დანახარჯების გარდა, აუდიტორულ ფირმებს შეიძლება მოუწიოს იმ მხარეთა ზარალის ანაზღაურება, რომლებიც სასამართლოს მიმართავენ არასათანადოდ ჩატარებული აუდიტის შედეგად მიყენებული ზიანის გამო. სასამართლო დავების რისკი და მისი გავლენა აუდიტის ხარისხზე სხვადასხვა ქვეყანაში სხვადასხვანაირი იქნება.
- 129. ზოგიერთს მიაჩნია, რომ სასამართლო დავების რისკი ხელს შეუწყობს აუდიტის ხარისხის ამაღლებას, ვინაიდან ეს აუდიტორს აიძულებს, მინიმუმამდე დაიყვანოს აუდიტის არასათანადოდ ჩატარების ალბათობა. სხვებს მიაჩნიათ, რომ სასამართლო დავების რისკი არახელსაყრელ გავლენას ახდენს აუდიტის ხარისხზე, რადგან ხელს შეუწყობს ამ საკითხისადმი ფორმალური მიდგომის 'გამომუშავებას' ფირმის მხრიდან და არა აუდიტორული რისკის შემცირების ინოვაციური მეთოდების ძიებას; გარდა ამისა, ნიჭიერ ადამიანებს ხელს შეუშლის, რომ აუდიტორის პროფესია აირჩიონ, ან დარჩნენ პროფესიაში.

### 5.9 კვალიფიციური კადრების მოზიდვა

- 130. აუდიტი ერთ-ერთი რთული სახეობის ინტელექტუალური საქმიანობაა, რომელიც საჭიროებს საღ განსჯას, კრიტიკულ აზროვნებასა და ასევე მნიშვნელოვან სპეციალურ ცოდნას ბიზნესის, ფინანსური ანგარიშგებისა და თავად აუდიტის სფეროში. მართალია, პროფესია ცდილობს, აუდიტორებს მისცენ ყველანაირი აუცილებელი ცოდნა, მაგრამ სწავლის ეფექტიანობაზე გარდუვალად გავლენას იქონიებს ახალბედა კადრების ნიჭი და უნარიანობა.
- 131. ბევრ ქვეყანაში დამწყები აუდიტორების რიგები ძირითადად ივსება უმაღლესი სასწავლებლების კურსდამთავრებულებით და ბევრი მათგანის სპეციალობა შეიძლება იყოს ბუღალტრული აღრიცხვა და ბიზნესის ადმინისტრირება. უმაღლეს სასწავლებელში სწავლის შედეგად, მათ შეუძლიათ როგორც აუცილებელი ცოდნის მიღება, ასევე სათანადო ეთიკური ორიენტირებით აღჭურვა.
- 132. აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფის მნიშვნელოვანი ფაქტორია აუდიტის პროფესიაში ღირსეული სპეციალისტების მოზიდვა. აუცილებელია, რომ პოტენციური კადრები, შეძლებისდაგვარად, ადრე იყვნენ ინფორმირებულები ბუღალტრის პროფესიის მიმზიდველი თავისებურებების შესახებ. თუმცა, სხვადასხვა ქვეყანაში აუდიტის პროფესიას განსხვავებული დონის მიმზიდველობა ახასიათებს, რადგან ამაზე გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორც პროფესიის რეპუტაცია და სტატუსი ქვეყანაში, ასევე უფრო აშკარა ფაქტორები, მაგალითად აუდიტორების შედარებითი ანაზღაურების დონე და საზოგადოების წარმოდგენა აუდიტორის შრომის მოსალოდნელი ინტენსივობის თაობაზე. კვალიფიციური პოტენციური კადრების დეფიციტის შემთხვევაში, შეიძლება სირთულეები შეიქმნას პროფესიის ღირსეული კადრებით შევსების საკითხში.

5.10 ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ვადები

133. ვადებმა, რომლის განმავლობაშიც უნდა დასრულდეს აუდიტი, შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების პროცესებზე. ბევრ იურისდიქციაში ანგარიშგების მოკლე ვადაში წარდგენის რეჟიმის შემოღება ზღუდავს აუდიტორის შესაძლებლობებს, შეასრულოს აუცილებელი დეტალური პროცედურები საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ. ამის გამო, აუდიტორი უფრო მეტად ხდება იძულებული, ენდოს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემებს და აუდიტის პროცედურები ჩაატაროს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე.
134. გარდა ამისა, საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების ფინანსური ინფორმაციის მომზადების ვადებზე გავლენას ახდენს იმის აუცილებლობაც, რომ მათ უფრო ადრეულ ეტაპზე უნდა გამოაქვეყნონ მოგების პროგნოზები, ან საქმიანობის წინასწარი შედეგები. ზოგიერთ იურისდიქციაში ამგვარი ინფორმაციის გამოქვეყნებამდე მოითხოვება ამ ინფორმაციის შეთანხმება აუდიტორებთან, ან აუდიტორს ევალება ამ ინფორმაციასთან მიმართებით გარკვეული სამუშაოს შესრულება. ამგვარი სიტუაციის უპირატესობა ისაა, რომ აუდიტორს შეუძლია ფინანსური შედეგების შემოწმება ამ ინფორმაციის გამოქვეყნებამდე, თუმცადა, ამის გამო, აუდიტის ვადები კიდევ უფრო მცირდება.
135. მცირე სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში, ანგარიშგების წარდგენის ვადები შეიძლება უფრო ნაკლებად შემჭიდროვებული იყოს, ვიდრე საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტებისთვის, რაც აუდიტორს მტკიცებულებების მოპოვების საშუალებას აძლევს საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენებისა და განხორციელებული ოპერაციების შესახებ. გარდა ამისა, ტრადიციულად, მცირე სუბიექტები იშვიათად აქვეყნებენ მოგების პროგნოზებს აუდიტის დასრულებამდე. თუმცა, მეორე მხრივ, მცირე სუბიექტები ხშირად ბანკებსა და კაპიტალის სხვა მომწოდებლებს წარუდგენენ წლიურ, თვიურ ან კვარტალურ ანგარიშგებას, რომლის აუდიტიც არ ჩატარებულა.

## ტერმინის `აუდიტის ხარისხი` განსაზღვრასთან დაკავშირებული სირთულეები

1. ტერმინი `აუდიტის ხარისხი` ხშირად გამოიყენება დაინტერესებულ მხარეთა დებატებში, მარეგულირებელი ორგანოების, სტანდარტების დამდგენი ორგანოების, აუდიტორული ფირმებისა და სხვა ორგანიზაციების ინფორმაციაში, ასევე კვლევების ჩატარებისა და პოლიტიკის დამუშავებისას. აუდიტის ხარისხი რთული ცნებაა და დღეისათვის არ არსებობს მისი ზუსტი განმარტება, რომელიც საყოველთაოდ იქნებოდა აღიარებული.
2. აუდიტის მიზანია, აამალოს ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლების ნდობის დონე. ეს მიიღწევა აუდიტორების მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების შეკრებით მოსაზრების გამოთქმის მიზნით იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ხშირად აუდიტორების მოსაზრება ეხება იმას, ფინანსური ანგარიშგება `ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს თუ არა`, ან `უტყუარად და სამართლიანად ასახავს თუ არა` სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული მდგომარეობით, ასევე მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას მოცემული პერიოდისთვის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.
3. მართალია, ეროვნული კანონმდებლობა და ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები შეიცავს `სამართლიანი წარდგენის` კრიტერიუმებს, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესისა და, მაშასადამე, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ბევრი ასპექტი პროფესიული განსჯის გამოყენებასა და გადაწყვეტილების მიღებას საჭიროებს.
4. აუდიტის სტანდარტები მნიშვნელოვან ფუნდამენტს ქმნის აუდიტის ხარისხის უზრუნველსაყოფად. ასე, მაგალითად, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ შემუშავებულ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში განსაზღვრულია აუდიტორის მიზნები<sup>1</sup> და დადგენილია მინიმალური მოთხოვნები აუდიტორისთვის. თუმცა, ასს-ების მოთხოვნების უმეტესობა ან საფუძველს ქმნის აუდიტის პროცესში ჩასატარებელი მნიშვნელოვანი განსჯისთვის, ან აუდიტორის განსჯას საჭიროებს, ამ მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენების მიზნით.
5. ამგვარად, აუდიტი ისეთი სახის საქმიანობაა, რომლის დროსაც კომპეტენტური პირები მუშაობისას ეყრდნობიან თავის გამოცდილებას და იცავენ პატიოსნების, ობიექტურობისა და პრფესიული სკეპტიციზმის პრინციპებს, რაც მათ სათანადო განსჯისა და ისეთი დასკვნების გამოტანის საშუალებას აძლევს, რომლებიც დასაბუთებულია შესაფერისი ფაქტებითა და გარემოებებით. გარდა ამისა, აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია ისეთი თვისებები, როგორცაა შეუპოვრობა და საღი აზროვნება, რათა უზრუნველყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში სათანადო ცვლილებების შეტანა, ან, თუ ასეთ ცვლილებებს არ შეიტანენ, უზრუნველყოს, რომ აუდიტორის დასკვნაში გათვალისწინებული იყოს სათანადო შენიშვნები.
6. გარდა იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ასპექტები განსჯის საგანია, არსებობს მრავალი ისეთი ფაქტორი, რომელიც ართულებს აუდიტის ხარისხის დახასიათებასა და შეფასებას, მაგალითად შემდეგი ფაქტორები:

<sup>1</sup> იხ ასს 200-ის - `დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად` - მე-11 პუნქტი.

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 შესახებ, არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად; და
- ბ) დასკვნის შედგენა ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ფაქტების შესახებ ინფორმირება, ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად.

- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობების არსებობა ან არარსებობა, მხოლოდ ნაწილობრივ წარმოდგენას ქმნის აუდიტის ხარისხზე;
- ყველა აუდიტი განსხვავებულია და საკითხი იმის შესახებ, რომელი მტკიცებულებები მიიჩნევა საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებად აუდიტორული მოსაზრების დასასაბუთებლად, გარკვეული დონით, განსჯის საგანია;
- სხვადასხვა დაინტერესებულ მხარეს განსხვავებული წარმოდგენა აქვს აუდიტის ხარისხზე;
- ნაკლებად გამჭვირვალეა ინფორმაცია აუდიტის პროცესში შესრულებული სამუშაოსა და აუდიტის ცალკეული ასპექტების შედეგების შესახებ.

*აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობების არსებობა ან არარსებობა, მხოლოდ ნაწილობრივ წარმოდგენას ქმნის აუდიტის ხარისხზე*

7. თუ გავითვალისწინებთ აუდიტის მიზანს, ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის არსებობა, რომელიც ვერ გამოვლინდა აუდიტის შედეგად, შეიძლება იმის მაჩვენებელი იყოს, რომ აუდიტი არასათანადოდ ჩატარდა. თუმცა, ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობების არარსებობა, თავისთავად, არ შეიძლება, რომ აუდიტის ხარისხის ერთადერთი საზომი იყოს, ვინაიდან შეიძლება ფინანსურ ანგარიშგებაში საერთოდ არ არსებობდა არსებითი უზუსტობა, რომლის აღმოჩენაც შესაძლებელი იყო.
8. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის არსებობაც კი ყოველთვის შეიძლება არ იყოს დაბალი ხარისხის აუდიტის მიმანიშნებელი, ვინაიდან აუდიტი განკუთვნილია დასაბუთებული, მაგრამ არა აბსოლუტური რწმუნების მისაღებად იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. განსხვავება აბსოლუტურ და დასაბუთებულ რწმუნებას შორის განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია იმ შემთხვევაში, როდესაც უზუსტობა თაღლითობით არის გამოწვეულია, რომელიც მიჩქმალული იყო დოკუმენტების გაყალბებით, შეთქმულებითა და განზრახ არასწორი ინფორმაციის წარდგენით.
9. აუდიტის მოდელი ასახავს აუდიტისთვის დამახასიათებელ თანდაყოლილ შეზღუდვებს და განკუთვნილია არა აბსოლუტური, არამედ დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ შესაძლებელია არსებობდეს გამოუვლენელი არსებითი უზუსტობები. თუ შემდგომში გამოვლინდება არსებითი უზუსტობები, რომლებიც ვერ გამოვლინდა აუდიტის შედეგად, შეიძლება რთული იყოს იმის დადგენა, რატომ ვერ გამოვლინდა ისინი: აუდიტის საერთო მოდელის გამო, როგორც ასეთი, თუ კონკრეტული აუდიტის ხარისხის ნაკლოვანებების გამო.
10. ცნებები `საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები` და `დასაბუთებული რწმუნება` ერთმანეთთან მჭიდროდ არის დაკავშირებული. არც ერთი ამ ცნების განმარტება არ შეიძლება ზუსტად, მაგრამ ორივე მათგანის გათვალისწინება აუცილებელია შესაფერისი სტანდარტებისა და დამკვიდრებული პრაქტიკის კონტექსტში.

*ყველა აუდიტი განსხვავებულია და საკითხი იმის შესახებ, რომელი მტკიცებულებები მიიჩნევა საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებად აუდიტორული მოსაზრების დასასაბუთებლად, გარკვეული დონით, განსჯის საგანია*

11. არ არსებობს ზუსტად ერთნაირი ორი სუბიექტი, ამიტომ აუდიტორული მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად აუცილებელი აუდიტის პროცედურები და განსჯა გარდუვალად განსხვავებული იქნება. მაშასადამე, იმის დადგენა, რომელი მტკიცებულებები მიიჩნევა `საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებად`, გარკვეული დონით, პროფესიული განსჯის საგანია და ასახავს სუბიექტის სიდიდეს, მისი საქმიანობის სპეციფიკასა და სირთულის დონეს, იმ დარგსა და შესაბამის ნორმატიულ-სამართლებრივ გარემოს, რომელშიც ის საქმიანობს, ასევე ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობის აუდიტორისეულ შეფასებას.
12. აუდიტორული ფირმები, როგორც წესი, კომერციული სუბიექტებია. ამასთან, აუდიტორული ფირმის მოგებიანობა, ჩვეულებრივ დამოკიდებულია ჩატარებული აუდიტისთვის მიღებულ

საზღაურსა და საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების შესაკრებად გაწეულ დანახარჯებს შორის თანაფარდობაზე. ამან შეიძლება მესამე მხარეებს ისეთი შთაბეჭდილება შეუქმნას, თითქოს, მიუხედავად აუდიტის სტანდარტებისა და ეთიკური მოთხოვნების გამოყენებისა, აუდიტორულ ფირმებს შეიძლება გააჩნდეთ ჩასატარებელი სამუშაოს მოცულობის შეზღუდვისთვის მოკლევადიანი სტიმული და, იმავდროულად, გაცნობიერებული ჰქონდეთ, რომ გრძელვადიან პერსპექტივაში აუცილებელია აუდიტის მაღალი ხარისხის უზრუნველყოფა, რათა დაიცვან აუდიტორული ფირმის რეპუტაცია და თავიდან აიცილონ სასამართლო დავები და მარეგულირებელი ორგანოების მხრიდან არახელსაყრელი ზომები. გარდა ამისა, სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებით შეიძლება აღინიშნოს, რომ, მართალია, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორული ორგანიზაციები არ არიან კომერციული სუბიექტები, მაგრამ საბიუჯეტო შეზღუდვებმა მათ შეიძლება დამატებითი სირთულეები შეუქმნას, იმ თვალსაზრისით, რომ შესრულებული სამუშაოს მოცულობა ადეკვატური იყოს.

*სხვადასხვა დაინტერესებულ მხარეს განსხვავებული წარმოდგენა აქვს აუდიტის ხარისხზე*

13. სხვადასხვა დაინტერესებულ მხარეს განსხვავებული წარმოდგენა აქვს აუდიტის ხარისხზე. ეს ფაქტი, თავისთავად, გასაკვირი არ არის, ვინაიდან საკმაოდ განსხვავებულია აუდიტში მათი უშუალო მონაწილეობის დონე და ასევე განსხვავებული დონით მიუწვდებათ მათ ხელი აუდიტთან დაკავშირებულ ინფორმაციაზე. ამასთან, სხვადასხვა დაინტერესებულ მხარე აუდიტს განსხვავებულ მნიშვნელობას ანიჭებს.
14. საფონდო ბირჟაზე კოტირებულ სუბიექტებში დაინტერესებულ მხარეებს ხელი მიუწვდებათ მხოლოდ აუდიტთან დაკავშირებულ ისეთ ინფორმაციაზე, რაც საჯაროდ ხელმისაწვდომი გახდა. სხვა სუბიექტებში დაინტერესებულ მხარეებს ხშირად პირდაპირი დაკავშირების შესაძლებლობა აქვთ აუდიტორთან და შეუძლიათ როგორც ოფიციალური, ისე არაოფიციალური ინფორმაციის მიღება, რაც უშუალო გავლენას ახდენს მათ წარმოდგენაზე აუდიტის ხარისხის შესახებ.
15. ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთ მომხმარებელს შეიძლება მიაჩნდეს, რომ აუდიტის მაღალი ხარისხი გულისხმობს, შეძლებისდაგვარად, დიდი რაოდენობის აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას და რაც შეიძლება ბევრ საკითხზე შედავებას ხელმძღვანელობასთან. თუ აუდიტის ხარისხს მხოლოდ ამგვარი პოზიციიდან განვიხილავთ, შეიძლება ვიგულისხმოთ, რომ აუდიტის ხარისხი მით უფრო მაღალი იქნება, რაც უფრო მეტი რესურსი იქნება გამოყოფილი აუდიტისთვის, როგორც რაოდენობრივი, ისე ხარისხობრივი თვალსაზრისით.
16. ხელმძღვანელობა შეიძლება დაინტერესებული იყოს აუდიტის დანახარჯების შეზღუდვით, აუდიტის დასრულებით უმოკლეს ვადაში და სუბიექტის მიმდინარე საქმიანობაში ჩარევის მინიმუმამდე დაყვანით. თუ აუდიტის ხარისხს ამგვარი პოზიციიდან განვიხილავთ, ხელმძღვანელობა შეიძლება ვარაუდობდეს, რომ აუცილებელია აუდიტისთვის გამოყოფილი რესურსების მინიმუმამდე დაყვანა.
17. თუ გავაერთიანებთ ორივე პოზიციას, შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ ხარისხიანი აუდიტი არის შედეგიანი აუდიტი, რომელიც ჩატარდა ეფექტურად, დროულად და გონივრული საზღაურის ფარგლებში. თუმცა, სიტყვების "შედეგიანი", "ეფექტურად", "დროულად" და "გონივრული" ინტერპრეტაცია სუბიექტურობით ხასიათდება. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, მათ შორის აუდიტის კომიტეტებს ხშირად ამგვარი საკითხების განხილვის სრული შესაძლებლობა აქვთ. ამის გამო, ბევრ ქვეყანაში აუდიტის კომიტეტების ფუნქციებში შედის აუდიტის ხარისხის შეფასება და შერჩეული აუდიტორისა (ან რეკომენდაციის მიცემა დასამტკიცებლად) და აუდიტის საზღაურის დამტკიცება.



*ნაკლებად გამჭვირვალეა ინფორმაცია აუდიტის პროცესში შესრულებული სამუშაოს და აუდიტის ცალკეული ასპექტების შედეგების შესახებ*

18. ბევრი სახის მომსახურება შედარებით გამჭვირვალეა მათთვის, ვისთვისაც მომსახურება სრულდება და მომხმარებლებს პირდაპირ შეუძლიათ მისი ხარისხის შეფასება. თუმცა, ბევრ დაინტერესებულ მხარეს, მათ შორის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების აქციონერებს ან ნებისმიერი სუბიექტის დამფინანსებელ ორგანიზაციებს, როგორც წესი, არ გააჩნიათ დეტალური ინფორმაცია აუდიტის პროცესში შესრულებული სამუშაოს შესახებ, ასევე გამოვლენილ პრობლემურ საკითხებზე, რომლებიც აუდიტის პროცესში გადაიჭრა. ამიტომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს, რომლებიც აუდიტირებული სუბიექტებისთვის გარე მხარეები არიან, ხშირად უშუალოდ თვითონ არ შეუძლიათ აუდიტის ხარისხის შეფასება.
19. ინფორმაცია აუდიტორის სამუშაოსა და მისი შენიშვნების შესახებ შეიძლება წარმოდგენილი იყოს აუდიტორის დასკვნაში. თუმცა აუდიტორის ბევრ დასკვნას სტანდარტული ფორმა აქვს და მასში, როგორც წესი, წარმოდგენილი არ არის ინფორმაცია აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოსა და მისი შენიშვნების შესახებ, შედარებით უჩვეულო სიტუაციების გარდა, როდესაც აუდიტორი გამოთქვამს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას.
20. მომხმარებლები აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიმართავდნენ შეკითხვით იმის თაობაზე, უფრო მეტი ინფორმაციის ჩართვა ხომ არ არის საჭირო აუდიტორის დასკვნაში. მომხმარებელთა მოთხოვნის საპასუხოდ საბჭომ ცვლილებები შეიტანა აუდიტორის დასკვნის სტრუქტურაში, ფორმულირებასა და შინაარსში. ამასთან, საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების აუდიტისთვის დასკვნაში დაამატა ინფორმაციის მიწოდების მოთხოვნა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ. საბჭო იმედოვნებს, რომ აუდიტორის დასკვნაში შეტანილი ცვლილებები და, კერძოდ, ინფორმაციის დამატება აუდიტის ძირითადი საკითხების თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს უზრუნველყოფს სასარგებლო ინფორმაციით, რომელიც მათ იმ საკითხების უკეთ გაგების შესაძლებლობას მისცემს, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მოცემულ აუდიტში.
21. საბჭო იმედოვნებს, რომ აუდიტორის დასკვნაში ცვლილებების შეტანის მისი ინიციატივა მომხმარებლებს საშუალებას მისცემს, უკეთესი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტის ხარისხზე, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს ამ საკითხების დამატებით განხილვის შესაძლებლობა აუდიტის კომიტეტებთან და აუდიტორთან. თუმცა, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო აღიარებს, რომ ამგვარი დამატებითი ინფორმაცია შედარებით მცირე ნაწილი იქნება იმ ინფორმაციის მთლიანი მოცულობის, რომელიც ცნობილია აუდიტორისთვის და შესაძლოა აუცილებელი იყოს აუდიტის ხარისხის უკეთ შესაფასებლად.

## ამოსავალ და პროცესის ფაქტორებთან დაკავშირებული ხარისხის ატრიბუტები

1. წინამდებარე დანართში დეტალურად არის აღწერილი ამოსავალ ფაქტორებთან და პროცესის ფაქტორებთან დაკავშირებული ხარისხის ატრიბუტები. ხარისხის ზემოაღნიშნული ატრიბუტები გამოიყენება ცალკეული აუდიტის დონეზე, აუდიტორული ფორმის დონესა და ქვეყნის (ან იურისდიქციის) დონეზე.

### ამოსავალი ფაქტორები

#### 1.1. ღირებულებები, ეთიკური ნორმები და ქცევა - გარიგების დონე

##### 2. ძირითადი ატრიბუტებია:

- გარიგების გუნდს გაცნობიერებული აქვს, რომ აუდიტი ტარდება ფართო საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ და ესმის, რამდენად მნიშვნელოვანია ეთიკური მოთხოვნების დაცვა;
- გარიგების გუნდი ავლენს ობიექტურობასა და პატიოსნებას;
- გარიგების გუნდი დამოუკიდებელია;
- გარიგების გუნდი ავლენს პროფესიულ კომპეტენციასა და სათანადო გულისხმიერებას;
- გარიგების გუნდი ავლენს პროფესიულ სკეპტიციზმს.

##### 1.1.1 გარიგების გუნდს გაცნობიერებული აქვს, რომ აუდიტი ტარდება ფართო საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ და ესმის, რამდენად მნიშვნელოვანია ეთიკური მოთხოვნების დაცვა

3. გარიგების გუნდი მოწოდებულია აუდიტის ჩასატარებლად სუბიექტის დაინტერესებულ მხარეთა და ფართო საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ. საზოგადოების დაინტერესების ხასიათი და დონე, სავარაუდოდ, სხვადასხვანაირი იქნება სუბიექტის სპეციფიკის მიხედვით. თუმცა, ნებისმიერი სუბიექტის აუდიტის ჩატარებისას, გარიგების გუნდმა გარკვეულ დონეზე ეჭვი უნდა შეიტანოს ხელმძღვანელობაში, დამაჯერებლად გამოხატოს თავისი მოსაზრება და საკითხის შესწავლა იქამდე გააგრძელოს, სანამ სათანადო დასკვნებს არ გამოიტანს.

##### 1.1.2 გარიგების გუნდი ავლენს ობიექტურობასა და პატიოსნებას

4. ობიექტურობის პრინციპი აუდიტორებს ავალდებულებს, არ დაუშვან თავიანთი პროფესიული ან საქმიანი გადაწყვეტილებების კომპრომენტირება მიკერძოების, ინტერესთა კონფლიქტის ან სხვისი არასასურველი გავლენის გამო.<sup>1</sup>
5. კერძოდ, აუდიტორებისთვის ობიექტურობა იმიტომ არის აუცილებელი, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ბევრი მნიშვნელოვანი საკითხი გულისხმობს განსჯის გამოყენებას. მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების მცირერიცხოვანი მუხლების გაზომვა არის შესაძლებელი ზუსტად. ამასთან, ბევრი მუხლი საჭიროებას შეფასებას და, მაშასადამე, განსჯას და გადაწყვეტილების მიღებას. აუდიტორებმა ობიექტურობა უნდა გამოიჩინონ ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული განხილვებისა და მიღებული გადაწყვეტილების შეფასებისას, რათა შეამცირონ რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობის მიკერძოების გამო, ფინანსურ ანგარიშგებაში იარსებებს არსებითი უზუსტობა, ხელმძღვანელობის შეგნებული ქმედებით ან დაუდევრობით გამოწვეული.
6. პატიოსნება ისეთი თვისებაა, რომელიც ყველას უნდა ახასიათებდეს, ვინც კი ემსახურება საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვას. მნიშვნელოვანია, რომ გარიგების გუნდი პატიოსნად იქცეოდეს და ასევე ისეთი შთაბეჭდილებაც რჩებოდეს, რომ პატიოსნად მოქმედებს. ამისათვის კი

<sup>1</sup> ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი (ბესს-ის კოდექსი), პუნქტი 120.1

მართო კეთილსინდისიერება არ არის საკმარისი, არამედ აუცილებელია სხვა ისეთი თვისებებიც, როგორცაა სამართლიანობა, პირდაპირობა და გაბედულება.

1.1.3 გარიგების გუნდი დამოუკიდებელია

7. დამოუკიდებლობა აუცილებელია გარიგების გუნდის ცალკეული წევრებისა და აუდიტორული ფირმის დასაცავად ისეთი ზემოქმედებისგან, რომელსაც შეუძლია უარყოფითი გავლენის მოხდენა მათ პროფესიულ განსჯაზე. გარდა ამისა, დამოუკიდებლობა მათ ეხმარება იმაში, რომ იმოქმედონ პატიოსნად, გამოიჩინონ ობიექტურობა და შეინარჩუნონ პროფესიული სკეპტიციზმი. ამასთან, დამოუკიდებლობა აუცილებელია იმისთვისაც, რომ თავიდან აიცილონ ისეთი ფაქტების ან გარემოებების არსებობა, რომლებიც იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გონიერი და ინფორმირებული მესამე მხარე, სავარაუდოდ, დაასკვნის, რომ ფირმის ან აუდიტის გარიგების გუნდის წევრის პატიოსნება, ობიექტურობა, ან პროფესიული სკეპტიციზმი კომპრომეტირებული იყო.

8. აუდიტორის დამოუკიდებლობას საფრთხე შეიძლება შეუქმნას:

- ფინანსური ინტერესების არსებობამ აუდიტორსა და აუდიტის დამკვეთ სუბიექტს შორის. აუდიტის დამკვეთთან მიმართებით ფინანსური ინტერესის ქონამ შეიძლება გამოიწვიოს ანგარების საფრთხე;
- საქმიანმა ურთიერთობებმა აუდიტორსა და აუდიტის დამკვეთს შორის. აუდიტორულ ფირმას, ან აუდიტის გარიგების გუნდის წევრს ან მისი ოჯახის წევრსა და სუბიექტს შორის მჭიდრო საქმიანმა ურთიერთობებმა შეიძლება წარმოქმნას ანგარების ან შანტაჟის საფრთხე;
- აუდიტის დამკვეთებისთვის არააუდიტორული მომსახურების გაწევამ. ტრადიციულად, აუდიტორული ფირმები აუდიტის დამკვეთებს სთავაზობენ ფართო სპექტრის არააუდიტორულ მომსახურებას, თავიანთი კვალიფიკაციისა და გამოცდილების შესაბამისად. თუმცა, არააუდიტორული მომსახურების გაწევამ შეიძლება საფრთხე შეუქმნას აუდიტორების დამოუკიდებლობას. ასეთ შემთხვევაში, ყველაზე ხშირად წარმოიქმნება თვითშეფასების, ანგარებისა და ადვოკატირების საფრთხეები;
- პარტნიორებსა და თანამშრომლებს შეიძლება მიაჩნდეთ, რომ მათი ანაზღაურება და აუდიტორულ ფირმაში მათი კარიერის გაგრძელება დამოკიდებულია აუდიტის დამკვეთის შენარჩუნებაზე, რაც წარმოქმნის ფამილიარული ურთიერთობის, ან ანგარების საფრთხეს;
- სიტუაციამ, როდესაც აუდიტის გარიგების გუნდის ყოფილმა წევრმა ან ფირმის პარტნიორმა მუშაობა დაიწყო აუდიტის დამკვეთთან ისეთ თანამდებობაზე, რომ მნიშვნელოვანი ზეგავლენის მოხდენა შეუძლია ბუღალტრული ჩანაწერებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. ასეთ შემთხვევაში, ყველაზე ხშირად წარმოიქმნება ფამილიარული ურთიერთობის, ანგარებისა და შანტაჟის საფრთხეები;

9. გარდა ამისა, ფამილიარული ურთიერთობის საფრთხე შეიძლება წარმოიქმნას იმ შემთხვევაშიც, თუ ერთი და იმავე დამკვეთის აუდიტში, ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე, ფირმის ერთი და იგივე უფროსი თანამშრომლები მონაწილეობენ. თუმცა, სუბიექტისა და მისი საქმიანობის შესახებ ადრე დაგროვილი ცოდნა, სავარაუდოდ, დადებითად მოქმედებს აუდიტის ხარისხზე, რადგან ხელს შეუწყობს აუდიტორის მიერ რისკების უკეთ შეფასებას და მათზე რეაგირების მიზნით უფრო ადეკვატური ზომების გატარებას. ამასთან, ხელს შეუწყობს აუდიტის ეფექტიანობის ამაღლებას და უფრო ღირებული რეკომენდაციების მიცემას სუბიექტის საქმიანობის ცალკეული ასპექტების გაუმჯობესების შესახებ.

10. აუცილებელია, რომ აუდიტის ხარისხისთვის ამგვარი სიტუაციის პოტენციური სარგებლიანობა დაბალანსებული იყოს აუდიტორის დამოუკიდებლობის პოტენციური საფრთხეებით, რაც შეიძლება წარმოიქმნას ფირმის უფროსი (ხელმძღვანელი) თანამშრომლების კარგად ინფორმირებულობით სუბიექტისა და მისი საქმიანობის შესახებ, რაც განაპირობებს ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე ამ დამკვეთის აუდიტში მონაწილეობამ. ამგვარი საფრთხის შემცირების მიზნით, ბესს-ის კოდექსი მოითხოვს, რომ საზოგადოებრივი დაინტერესების პირების აუდიტში აუდიტის მთავარი პარტნიორი უნდა იცვლებოდეს შვიდი წლის შემდეგ. ზოგიერთი ქვეყნის ეთიკის ან საკანონმდებლო მოთხოვნები მთავარი პარტნიორის როტაციისთვის უფრო ნაკლებ

პერიოდს ადგენს. არსებობს მოსაზრება, რომ აუდიტორების დამოუკიდებლობაზე წარმოდგენა უფრო გაუმჯობესდება, თუ პერიოდულად თვითონ აუდიტორული ფირმები შეიცვლება. სხვებს პირიქით მიაჩნიათ, რომ ერთი და იგივე აუდიტორული ფირმის შენარჩუნება, სავარაუდოდ, აუდიტორებს ეხმარება სუბიექტის საქმიანობასა და სისტემებში უკეთ გარკვევაში და ხელს უწყობს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკის შესამცირებლად უფრო ეფექტური ზომების გატარებას, ასევე აუდიტის ეფექტიანობის ამაღლებას.

11. დამოუკიდებლობის დასადგენად საფრთხეებისა და სათანადო დამცავი ზომების გაანალიზება ერთნაირად მნიშვნელოვანია როგორც სახელმწიფო სექტორის, ისე კერძო სექტორის სუბიექტების აუდიტის ჩატარებისას. თუმცა, შეიძლება განსხვავებული იყოს პოტენციური საფრთხეების სახეები. მაგალითად, ნაკლებია იმის ალბათობა, რომ სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს ექნებათ პირდაპირი ფინანსური ინტერესი იმ სუბიექტებთან მიმართებით, რომლის აუდიტსაც ატარებენ.
12. აუდიტორს ხშირად განიხილავენ, როგორც კომპეტენტურ კონსულტანტს ბიზნესთან დაკავშირებულ და საგადასახადო დაბეგვრის საკითხებში და მას ხშირად უწევს უშუალო კონტაქტი უმაღლეს ხელმძღვანელობასთან, რის გამოც კარგად არის ინფორმირებული სუბიექტის საქმიანობის მიმდინარეობის შესახებ. შესაბამისად, აუდიტორი კარგად არის გათვითცნობიერებული როგორც დამკვეთის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში, ასევე იმ დარგის სპეციფიკაში, რომელშიც ის ეწევა საქმიანობას. თუმცა, მეორე მხრივ, ამგვარი ცოდნა/ინფორმირებულობა შეიძლება განვიხილოთ, როგორც აუდიტორის დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილი საფრთხე.
- 1.1.4 *გარიგების გუნდი ავლენს პროფესიულ კომპეტენციასა და სათანადო გულისხმიერებას*
13. მოთხოვნები, რომლებიც დაკავშირებულია პროფესიულ კომპეტენციასა და სათანადო გულისხმიერებასთან, ეხება აუდიტის გარიგების გუნდის ყველა წევრს და გულისხმობს:
  - პროფესიული ცოდნისა და უნარების განვითარებასა და სათანადო დონეზე შენარჩუნებას;
  - ვალდებულებების გულმოდგინედ, ყურადღებითა და დროულად შესრულებას;
  - ვალდებულებების კეთილსინდისიერად შესრულებას, მოქმედი ტექნიკური და პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად.
- 1.1.5 *გარიგების გუნდი ავლენს პროფესიულ სკეპტიციზმს*
14. პროფესიული სკეპტიციზმი არის გარკვეული პოზიცია/მიდგომა სამუშაოს შესრულების მიმართ, რომელიც გულისხმობს კრიტიკულ აზროვნებას, ნათელი წარმოდგენის შექმნის მიზნით სუბიექტის, მისი საქმიანობისა და გარემოს შესახებ, რომელშიც ის საქმიანობს. ამგვარი ინფორმირებულობა, უფრო ზოგადი ხასიათის ცოდნასა და გამოცდილებასთან ერთად, რომელიც აუდიტორს გააჩნია, მას საშუალებას აძლევს, შეაფასოს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა და გამოიტანოს სათანადო დასკვნები.
15. პროფესიული სკეპტიციზმი აუდიტორის პროფესიული განსჯის მნიშვნელოვანი ასპექტია, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებასთან, ასევე მისი შედეგების შეფასებასთან. თუ აუდიტორები მზად არ არიან იმისთვის, რომ ეჭვქვეშ დააყენონ ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებები (მათ შორის, იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ხელმძღვანელობამ ექსპერტის სამუშაო გამოიყენა), ისინი ვერ შეძლებენ თაღლითობის შემაფერხებელი ფაქტორის როლის შესრულებას და ვერც დამაჯერებელ დასკვნებს გამოიტანენ იმის შესახებ, სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად არის თუ არა წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.
16. პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნების მოთხოვნა ვრცელდება აუდიტის გარიგების გუნდის ყველა წევრზე და გულისხმობს:
  - კრიტიკულ/მაძიებელ აზროვნებასა და მზაობას, ეჭვქვეშ დააყენოს ხელმძღვანელობის მტკიცებები;

- თავისი სამუშაოს შესრულების პროცესში მიღებული ინფორმაციისა და განმარტებების კრიტიკულად შეფასებას;
- სწრაფვას იმისკენ, რომ გაარკვიოს ხელმძღვანელობის დაინტერესება, ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაძლო უზუსტობების არსებობასთან დაკავშირებით;
- მიუკერძოებლობას;
- გარიგების გუნდის სხვა წევრების განსჯისა და მიღებული გადაწყვეტილებების კრიტიკულ შეფასებას;
- მზაობას, ექვემდებარება დააყენოს ხელმძღვანელობის ქმედებები და გადაწყვეტილებები და შეუპოვ-რობას, საკითხის შესწავლა იქამდე გააგრძელოს, სანამ სათანადო დასკვნებს არ გამოიტანს; და
- განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენას ისეთ მტკიცებულებებთან მიმართებით, რომლებიც შესაბამისობაში არ მოდის სხვა მოპოვებულ მტკიცებულებებთან, ან ექვემდებარება აყენებს დოკუმენტების საიმედოობასა და ჩატარებულ გამოკითხვებზე მიღებულ პასუხებს.

## 1.2 ღირებულებები, ეთიკური ნორმები და ქცევა - ფირმის დონე

17. ძირითადი ატრიბუტებია:

- ფირმაში არსებობს კორპორაციული მართვის სისტემა, რომელიც აყალიბებს ხელმძღვანელობის სათანადო `გენერალურ პოზიციას` და ორიენტირებულია აუდიტორული ფირმის დამოუკიდებლობის დაცვის უზრუნველყოფაზე;
- აუცილებელი პიროვნული თვისებები წახალისდება შეფასებისა და ანაზღაურების სათანადო სისტემის მეშვეობით, რომელიც ორიენტირებულია აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფაზე;
- გადაწყვეტილებების მიღებისა და მოქმედებისას ისეთი ფინანსური მოსაზრებები არ გაითვალისწინება, რომლებიც უარყოფითად იმოქმედებს აუდიტის ხარისხზე;
- ფირმა განსაკუთრებულ მნიშვნელობას ანიჭებს პარტნიორებისა და თანამშრომლებისთვის უწყვეტი პროფესიული განვითარების შესაძლებლობის შექმნასა და მათთვის მაღალი დონის ტექნიკური მხარდაჭერის უზრუნველყოფას;
- ფირმა ხელს უწყობს რთულ საკითხებთან დაკავშირებით სათანადო კონსულტაციების ორგანიზების კულტურის დამკვიდრებას;
- არსებობს ეფექტური სისტემები, რომლებიც არეგულირებს დამკვეთებთან ურთიერთობაზე დათანხმებისა და დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელების გადაწყვეტილებებს.

1.2.1 *ფირმაში არსებობს კორპორაციული მართვის სისტემა, რომელიც აყალიბებს ხელმძღვანელობის სათანადო `გენერალურ პოზიციას` და ორიენტირებულია აუდიტორული ფირმის დამოუკიდებლობის დაცვის უზრუნველყოფაზე*

18. მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორულ ფირმას ჰქონდეს საიმედო შიდა მართვის სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს აუდიტის მიზნის მიღწევას, რაც მდგომარეობს საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვაში და თავიდან აიცილებს აუდიტორული ფირმის კომერციული ინტერესების უარყოფით ზემოქმედებას აუდიტის ხარისხზე, მაგალითად, ფირმის სხვა სახის მომსახურებების (როგორცაა, საგადასახადო დაბეგვრა, კორპორაციული საფინანსო და საკონსულტაციო მომსახურება) განვითარების არასათანადოდ ხელშეწყობის ხარჯზე, რაც ზიანს მიაყენებს აუდიტის ხარისხს.

19. აუდიტორული ფირმის ხელმძღვანელობას სასიცოცხლო მნიშვნელობა აქვს ისეთი კულტურის დამკვიდრების საქმეში, სადაც მთელი აქცენტი გადატანილია აუდიტის მნიშვნელობაზე საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვის საკითხში და, ამასთან დაკავშირებით, აუდიტის ხარისხის მნიშვნელობაზე, მათ შორის, ისეთი სიტუაციების თავიდან აცილებაზე, რომლებსაც შეუძლია ფირმის ობიექტურობის ან დამოუკიდებლობის ექვემდებარება. ქცევის მოსალოდნელი ვარიანტების რეგულარული ინფორმირება თანამშრომლებისთვის აუდიტორულ ფირმაში ქმნის

სათანადო გარემოს, სადაც დაფასებულია იმ პრინციპების დაცვა, რომლებიც საფუძვლად უდევს აუდიტორებისთვის განსაზღვრულ ეთიკურ მოთხოვნებს.

20. ინდივიდუალური აუდიტორები უშუალოდ აკონტროლებენ თავისი ფირმის კულტურას, ხოლო მცირე და საშუალო აუდიტორულ ფირმებში მცირერიცხოვან პარტნიორებს შეუძლიათ ძლიერი უშუალო ზემოქმედება ამოსავალ ფაქტორებზე, როგორცაა, მაგალითად მართვის სისტემები და პროცესები, ასევე კონსულტაციებსა და მონიტორინგთან დაკავშირებული ღონისძიებები. საერთო ატმოსფეროს მიხედვით, ეს შეიძლება მიჩნეული იყოს მცირე აუდიტორული ფირმის ღირსებად, ან ნაკლოვანებად.
- 1.2.2 *აუცილებელი პიროვნული თვისებები წახალისდება შეფასებისა და ანაზღაურების სათანადო სისტემის მეშვეობით, რომელიც ორიენტირებულია აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფაზე*
21. თანამშრომელთა შეფასებისა და ანაზღაურების სისტემებს შეუძლია აუცილებელი პიროვნული თვისებებისა და ქცევის სტერეოტიპების ჩამოყალიბებისა და განვითარების ხელშეწყობა, როგორცაა, მაგალითად პატიოსნება, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება. ეს გულისხმობს ზემოაღნიშნული მახასიათებლების ჩართვას კადრების შერჩევის კრიტერიუმებში, დაწინაურებისა და ანაზღაურების პროცედურებში, ასევე თანამშრომლების სწავლების პროგრამებში, პროფესიული კომპეტენციის სათანადო კონცეფციების გამოყენებით.
22. პროფესიული კომპეტენციის განვითარების კონცეფცია შეიძლება დამუშავდეს განათლების საერთაშორისო სტანდარტებით დადგენილი კომპეტენციის სფეროების გათვალისწინებით, ვინაიდან ეს ხელს შეუწყობს სხვადასხვა აუდიტორული ფირმის მიერ გამოყენებული კონცეფციების ჰარმონიზაციას.
23. აუდიტორული ფირმა რეგულარულად აფასებს თავისი პარტნიორებისა და თანამშრომლების პროფესიული კომპეტენციის შესაბამისობას კონცეფციასთან, რომელიც დამუშავებულია აუდიტის ხარისხის უზრუნველსაყოფად. ამგვარი მიდგომა აუდიტორულ ფირმებს საშუალებას აძლევს, უზრუნველყონ იმის გარანტია, რომ ფირმის პარტნიორები და თანამშრომლები არ დაისჯებიან იმისთვის, რომ მყარ პოზიციას გამოიჩინენ აუდიტის საკითხებში, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მათი ქმედება საფრთხეს შეუქმნის დამკვეთთან ურთიერთობას. შეფასების შედეგად გამოტანილი დასკვნები გამოიყენება დაწინაურებისა და ანაზღაურების შესახებ მიღებული გადაწყვეტილებების დასასაბუთებლად, ასევე სხვა ზომებისთვის, რომლებიც შეიძლება ფირმამ გაატაროს იმ შემთხვევაში, თუ პარტნიორების ან თანამშრომლების მუშაობის შედეგები არ დააკმაყოფილებს მოსალოდნელ სტანდარტებს.
- 1.2.3 *გადაწყვეტილებების მიღებისა და მოქმედებისას ისეთი ფინანსური მოსაზრებები არ გაითვალისწინება, რომლებიც უარყოფითად იმოქმედებს აუდიტის ხარისხზე*
24. ფინანსურმა მოსაზრებებმა, არც მთლიანად ფირმის დონეზე (როგორცაა, მაგალითად ფინანსური მიზანი (საკონტროლო დონე), რომელსაც აუდიტორული ფირმა ადგენს ჩატარებული აუდიტიდან მისაღები მოგების მარჟისთვის და ასევე განზრახვა იმისა, რომ ინვესტიციები ჩაიდოს თანამშრომლების სწავლებასა და აუდიტის დამხმარე სისტემებში) და არც ცალკეული გარიგების დონეზე (როგორცაა, მაგალითად თანაფარდობა აუდიტის საზღაურსა და შესრულებული სამუშაოსთვის გაწეულ დანახარჯებს შორის) ხელი არ უნდა შეუშალოს საიმედო აუდიტის ჩატარებას, რომელიც საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვას მოემსახურება.
25. გარდა ამისა, დაუშვებელია აუდიტის ხარისხის საზიანოდ:
  - განსაკუთრებული ყურადღების გამახვილება აუდიტის ახალი გარიგებების მოპოვებასა და არსებული დამკვეთების შენარჩუნებაზე, მომსახურების არარეალურად დაბალი ანაზღაურების ხარჯზე;
  - არააუდიტორული მომსახურების აქტიურად შეთავაზება იმ სუბიექტებისთვის, რომლებსაც აუდიტორული ფირმა აუდიტს უტარებს; ან

- აუდიტის ქვედანაყოფის დანახარჯების (მათ შორის, პარტნიორებისა და თანამშრომლების რიცხოვნობის შემცირება) შემცირება (მაგალითად, ეკონომიკური რეცესიის პერიოდში).
- 1.2.4 *ფირმა განსაკუთრებულ მნიშვნელობას ანიჭებს პარტნიორებისა და თანამშრომლებისთვის უწყვეტი პროფესიული განვითარების შესაძლებლობის შექმნასა და მათთვის მაღალი დონის ტექნიკური მხარდაჭერის უზრუნველყოფას*
26. აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელია მთელი რიგი სპეციალური საკითხების ცოდნა, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების, აუდიტისა და ეთიკის სტანდარტების, ასევე იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების, რომლებიც არეგულირებს კორპორაციულ სამართალს და საგადასახადო დაბეგვრის საკითხებს. მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორულ ფირმებს გააჩნდეთ პარტნიორებისა და თანამშრომლების ტექნიკური მხარდაჭერის პროცედურები იმის უზრუნველსაყოფად, რომ ისინი საქმის კურსში იყვნენ ზემოაღნიშნულ სფეროებში მომხდარი ცვლილებების შესახებ და დაეხმარონ მათ რთული საკითხების გარკვევაში.
27. გარდა ამისა, აუდიტის ხარისხის ამაღლებას ხელს შეუწყობს ისიც, თუ დამუშავდება საინფორმაციო ინფრასტრუქტურა, რომელიც აუდიტორულ ფირმას აუდიტის პროცესში განსახორციელებელი განსჯისა და მიღებული გადაწყვეტილებების დასაბუთების საშუალებას მისცემს (მაგალითად, მონაცემთა ბაზების შექმნით, რომლებიც დაკავშირებული იქნება კონკრეტული ტიპის ეკონომიკურ საქმიანობასა და დარგებთან), შესაძლებელს გახდის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული პრობლემების გამოვლენასა და გადაჭრას და ასევე აუდიტის გარიგების პარტნიორების როტაციის ეფექტურად დაგეგმვასა და განხორციელებას.
28. აუდიტორული ფირმების სიდიდე და ცალკეული ფირმისთვის ხელმისაწვდომი ტექნიკური მხარდაჭერის შესაძლებლობები შეიძლება არსებითად განსხვავებული იყოს. მცირე აუდიტორული ფირმებისთვის, რომლებსაც მცირერიცხოვანი თანამშრომლები ჰყავთ და დამკვეთების მცირე ბაზა და შედარებით ნაკლებად რთული ოპერაციები აქვთ, სავსებით შესაძლებელია შედარებით მარტივი პოლიტიკისა და პროცედურების დამუშავება ხარისხის კონტროლისთვის. თუმცა, მცირე აუდიტორულ ფირმებს შეიძლება სირთულეები შეექმნათ კონსულტაციების მიღების თვალსაზრისით, ამიტომ შესაძლებელია დასჭირდეთ გარე კონსულტანტების მოწვევა, რომლებიც აღჭურვილნი იქნებიან აუცილებელი ტექნიკური ცოდნითა და გამოცდილებით, ან ტექნიკური დახმარებისთვის ბუღალტერთა ადგილობრივი პროფესიული ორგანიზაციებისთვის მიმართვა.
- 1.2.5 *ფირმა ხელს უწყობს რთულ საკითხებთან დაკავშირებით სათანადო კონსულტაციების ორგანიზების კულტურის დამკვიდრებას*
29. ნებისმიერ აუდიტორულ ფირმაში, მათ შორის ინდივიდუალური აუდიტორების საქმიანობაშიც, მნიშვნელოვანია სათანადო კონსულტაციების ორგანიზების კულტურის დამკვიდრება. აუდიტის პროცესში ხშირად აუცილებელია რთული საკითხების განსჯა და რთული გადაწყვეტილებების მიღება ან დასკვნების გამოტანა. ასეთ საკითხებს განიხილავენ გარიგების გუნდში წევრებს შორის და აუდიტის გარიგების პარტნიორთან ერთად. პარტნიორები რთულ საკითხებსა და ჩატარებულ მსჯელობას იხილავენ სხვა პარტნიორებთან, ან ტექნიკური საკითხების სპეციალისტებთან ერთად და მიღებულ რეკომენდაციებს გულდასმით აფასებენ. ამ პროცესის ეფექტურად ფუნქციონირებისთვის მნიშვნელოვანია კონსულტაციების გამართვის კულტურის არსებობა და ასევე იმის უზრუნველყოფა, რომ პროცესში მონაწილე პირებს ჰქონდეთ საკმარისი დრო დაყენებული საკითხების სათანადო დონეზე გადაჭრისთვის.
30. შიდა რესურსების შეზღუდვის შემთხვევაში, ზემოაღნიშნულ პირებს შეუძლიათ გარე ტექნიკური რესურსების გამოყენება, თუ მიმართავენ თავიანთ პროფესიულ ორგანიზაციას, სხვა აუდიტორულ ფირმებს, რომელთანაც კავშირი აქვთ, ან შესაფერისი რესურსების მქონე სხვა ორგანიზაციებს.
- 1.2.6 *არსებობს ეფექტური სისტემები, რომლებიც არეგულირებს დამკვეთებთან ურთიერთობაზე დათანხმებისა და დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელების გადაწყვეტილებებს*

31. სანამ ფირმა დაეთანხმება ახალი დამკვეთისთვის აუდიტის ჩატარებას და შემდეგ ყოველწლიურად, მნიშვნელოვანია, რომ შეაფასოს, კომპეტენტურები არიან თუ არა მოცემული გარეგნის შესასრულებლად და აქვთ თუ არა მათ ამისთვის აუცილებელი შესაძლებლობები და რესურსები. ეს მოიცავს იმის შეფასებასაც, შეუძლია თუ არა აუდიტორულ ფირმას შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნების დაცვა.
32. მართალია, აუდიტორებმა უნდა იმუშაონ პროფესიული სკეპტიციზმით, მაგრამ აუდიტის ჩატარება, იმავდროულად, გულისხმობს გარკვეულ დონეზე ხელმძღვანელობისადმი ნდობას. განმარტების თანახმად, არ შეიძლება არასაკმარისად პატიოსანი ხელმძღვანელობის ნდობა. ამიტომ დამკვეთებთან ურთიერთობაზე დათანხმებისა და დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელების ქმედითი სისტემები უნდა აფასებდეს, არსებობს თუ არა ისეთი ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ ხელმძღვანელობა არ არის იმ დონეზე პატიოსანი, რომ შესაძლებელი იყოს ხარისხიანი აუდიტის ჩატარება. მაშასადამე, დამკვეთებთან ურთიერთობაზე დათანხმებისა და დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელების საიმედო სისტემები მნიშვნელოვან როლს თამაშობს და აუდიტორულ ფირმას ეხმარება ისეთი გარეგნების თავიდან აცილებაში, რომლებსაც უკავშირდება თაღლითობის ან უკანონო ქმედებების მაღალი რისკი და ისეთი ფირმის რეპუტაციის შენარჩუნებაში, რომელიც ხარისხიან აუდიტს ატარებს.

### 1.3 ღირებულებები, ეთიკური ნორმები და ქცევა - ქვეყნის დონე

33. ძირითადი ატრიბუტებია:
- გამოქვეყნებულია ეთიკური მოთხოვნები, სადაც ნათლად არის აღწერილი ეთიკური პრინციპები, ასევე კონკრეტული მოთხოვნები, რომლებიც გამოიყენება ამა თუ იმ სიტუაციაში.
  - მარეგულირებელი ორგანოების, სტანდარტების დამდგენი ეროვნული ორგანოებისა და ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციების აქტიური საქმიანობა მიმართულია ეთიკური პრინციპების ახსნასა და ეთიკური მოთხოვნების თანამიმდევრულად გამოყენების უზრუნველყოფაზე;
  - დამკვეთებთან ურთიერთობაზე დათანხმების გადაწყვეტილებების შესაფერისი ინფორმაცია იცვლება აუდიტორულ ფირმებს შორის.
- 1.3.1 *გამოქვეყნებულია ეთიკური მოთხოვნები, სადაც ნათლად არის აღწერილი ეთიკური პრინციპები, ასევე კონკრეტული მოთხოვნები, რომლებიც გამოიყენება ამა თუ იმ სიტუაციაში*
34. ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება დადგენილი იყოს კანონმდებლობით, ან ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციების მიერ. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია თავისი წევრებისგან მოითხოვს, რომ მათ სათანადო ზომები მიიღონ თავიანთ იურისდიქციებში ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ეთიკის კოდექსის აღიარებისა და დანერგვის უზრუნველსაყოფად, ან ხელი შეუწყონ მათ დანერგვას, იმისდა მიხედვით, რა ვალდებულებები ეკისრება ბსფ-ის წევრ ორგანიზაციებს შესაბამის ქვეყნებში. ზოგიერთ ქვეყანაში ბესსს-ის კოდექსს ემატება ეროვნული მოთხოვნები, ამასთან, აუდიტორულ ფირმებსა და სახელმწიფო სექტორის აუდიტორულ ორგანიზაციებს შეუძლიათ უფრო მკაცრი მოთხოვნების დადგენა თავიანთი პარტნიორებისა და თანამშრომლებისთვის, საკუთარი შეხედულებისამებრ.
35. ეთიკური მოთხოვნები ვერ მოიცავს ყველა შესაძლო სიტუაციას. ამიტომ აუდიტორები შეისწავლიან ორივე მოთხოვნებსა და ძირითად პრინციპებს, რომლის საფუძველზეც არის შემუშავებული ეს მოთხოვნები, რათა გაიგონ, როგორ უნდა გამოიყენონ ისინი პრაქტიკაში. იმის გაგება, როგორ გამოიყენება ეს პრინციპები, შესაძლებელია აუდიტორული ფირმის ფარგლებში შიდა საინფორმაციო ურთიერთქმედების პროცესში, ქოუჩინგის პროცესში და სამუშაო ადგილზე სწავლებით, ასევე თანამშრომლების დაკვირვების გზით შედარებით უფრო გამოცდილი თანამშრომლების მუშაობაზე.



36. ბესსს-ის კოდექსი ადგენს პროფესიული ეთიკის შემდეგ ძირითად პრინციპებს, რომლებიც უნდა დაიცვან აუდიტორებმა:<sup>2</sup>
- პატიოსნება - იყოს პირდაპირი და პატიოსანი ყველა სახის პროფესიულ და საქმიან ურთიერთობაში. პატიოსნება, ამავე დროს, გულისხმობს კეთილსინდისიერებასა და სამართლიანობას;<sup>3</sup>
  - ობიექტურობა - არ დაუშვას კომპრომისი პროფესიულ და საქმესთან დაკავშირებული განსჯისას მიკერძოების, ინტერესთა კონფლიქტის ან სხვისი მიზანშეუწონელი გავლენის გამო;
  - პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება - შეინარჩუნოს პროფესიული ცოდნისა და კვალიფიკაციის ისეთი დონე, რაც აუცილებელია დამკვეთის ან დამკირავებლის კომპეტენტური პროფესიული მომსახურებისთვის, რომელიც დაფუძნებული იქნება პროფესიული პრაქტიკის თანამედროვე ტენდენციებზე, თანამედროვე კანონმდებლობასა და მუშაობის მეთოდებზე და გულმოდგინედ იმოქმედოს სათანადო ტექნიკური და პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად;
  - კონფიდენციალურობა - დაიცვას პროფესიული და საქმიანი ურთიერთობის დროს მიღებული ინფორმაციის კონფიდენციალურობა. მაშასადამე, ეს ინფორმაცია არ უნდა გაუზიარდეს მესამე მხარეებს სათანადო და სპეციალური ნებართვის გარეშე, თუკი ამ ინფორმაციის გამჟღავნება არ წარმოადგენს ბუღალტრის იურიდიულ ან პროფესიულ უფლებას ან მოვალეობას; და არც პირადი გამორჩენისთვის ან მესამე მხარეთა სასარგებლოდ არ გამოიყენოს;
  - პროფესიული ქცევა - დაიცვას სათანადო კანონები და სხვა მარეგულირებელი ნორმები და თავი აარიდოს ნებისმიერ ქმედებას, რომელიც პროფესიას დისკრედიტაციას გაუწევს.
37. გარდა ამისა, ბესსს-ის კოდექსი შეიცავს დამატებით მოთხოვნებს აუდიტორის დამოუკიდებლობისთვის და აღწერილია მიდგომა, რომლითაც უნდა იხელმძღვანელონ აუდიტორებმა, მათ შორის:
- დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოსავლენად;
  - გამოვლენილი საფრთხეების მნიშვნელობის შესაფასებლად; და
  - აუცილებლობის შემთხვევაში, დამცავი ზომების გასატარებლად საფრთხის აღმოსაფხვრელად ან მისაღებ დონემდე შესამცირებლად.
38. ბესსს-ის კოდექსში მითითებულია: თუ აუდიტორები დაადგენენ, რომ შესაფერისი დამცავი ზომები არ არსებობს, ან შეუძლებელია დამცავი ზომების გამოყენება საფრთხის აღმოსაფხვრელად ან მისაღებ დონემდე შესამცირებლად, პროფესიონალმა ბუღალტერმა თავიდან უნდა მოიშოროს საფრთხის გამომწვევი გარემოებები ან ურთიერთობა, ან უარი თქვას მოცემული აუდიტის ჩატარებაზე (თანხმობის მიცემის ეტაპზე), ან შეწყვიტოს აუდიტის ჩატარება.<sup>4</sup> ბესსს-ის კოდექსში აღიარებულია, რომ, გარკვეულ სიტუაციებში, შექმნილი საფრთხე იმდენად მნიშვნელოვანი იქნება, რომ ვერავითარი დამცავი ზომებით მისაღებ დონემდე ვერ შემცირდება; შესაბამისად, აუდიტორს ეკრძალება ასეთ შემთხვევაში აუდიტის ჩატარება.
- 1.3.2 *მარეგულირებელი ორგანოების, სტანდარტების დამდგენი ეროვნული ორგანოებისა და ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციების აქტიური საქმიანობა მიმართულია ეთიკური პრინციპების ახსნასა და ეთიკური მოთხოვნების თანამიმდევრულად გამოყენების უზრუნველყოფაზე*

<sup>2</sup> ბესსს-ის კოდექსი, პუნქტი 100.5.

<sup>3</sup> ბესსს-ის კოდექსი, პუნქტი 110.1.

<sup>4</sup> ბესსს-ის კოდექსი, პუნქტი 290.7. თუმცა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორული ორგანიზაციების აუდიტორებს, როგორც წესი, არა აქვთ აუდიტის ჩატარებაზე უარის თქმის შესაძლებლობა.

39. მარეგულირებელი ორგანოების, სტანდარტების დამდგენი ეროვნული ორგანოების, ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციებისა და სხვათა რეკომენდაციები, სწავლება და მხარდაჭერა ხელს უწყობს ეთიკური მოთხოვნებისა და ეთიკური პრინციპების ერთგვაროვნად და თანამიმდევრულად გამოყენებას. ეს შეიძლება მოიცავდეს ისეთი სახელმძღვანელო მასალის გამოქვეყნებას, როგორცაა, მაგალითად პასუხები ხშირად დასმულ შეკითხვებზე, ასევე პრევენტივებისა და სემინარების ორგანიზებას.

1.3.3 *დამკვეთებთან ურთიერთობაზე დათანხმების გადაწყვეტილებების შესაფერისი ინფორმაცია იცვლება აუდიტორულ ფორმებს შორის*

40. აუდიტორულ ფორმებს უწევთ გადაწყვეტილებების მიღება ახალ დამკვეთთან მუშაობის დაწყებასთან ან არსებულ დამკვეთთან თანამშრომლობის გაგრძელებასთან დაკავშირებით. თუ აუდიტორულ ფორმას ეჭვი გაუჩნდება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პრაქტიკასთან, ან დამკვეთის ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან დაკავშირებით, მას შეუძლია გადაწყვეტილება მიიღოს, რომ ამ დამკვეთთან აღარ გააგრძელებს ურთიერთობას. ასეთ სიტუაციაში მნიშვნელოვანია, რომ ამის შესახებ ინფორმირებულები იყვნენ სხვა აუდიტორული ფორმები, რომლებიც მოწვეულნი იქნებიან აუდიტის ჩატარებაზე გამოცხადებულ ტენდერში მონაწილეობისთვის.

#### 1.4 ცოდნა, უნარები, გამოცდილება და დრო - გარიგების დონე

41. ძირითადი ატრიბუტებია:

- პარტნიორებსა და თანამშრომლებს გააჩნიათ აუცილებელი პროფესიული კომპეტენცია;
- პარტნიორებსა და თანამშრომლებს ნათელი წარმოდგენა აქვთ სუბიექტის საქმიანობის შესახებ;
- პარტნიორებსა და თანამშრომლებს დასაბუთებული გადაწყვეტილებები გამოაქვთ პროფესიული განსჯის შედეგად;
- აუდიტის გარიგების პარტნიორი აქტიურად მონაწილეობს რისკების შეფასებაში, აუდიტის დაგეგმვაში, აუდიტის პროცესზე ზედამხედველობის განხორციელებასა და შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვაში;
- თანამშრომლებს, რომლებიც აუდიტორული შემოწმების დეტალურ სამუშაოებს ასრულებენ დამკვეთთან ადგილზე, გააჩნიათ საკმარისი გამოცდილება, მათ სამუშაოს სათანადო ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობას უწევენ და სათანადოდ ამოწმებენ, ამასთან სათანადო დონეზე არის უზრუნველყოფილი თანამშრომელთა მონაცვლეობა;
- პარტნიორებსა და თანამშრომლებს საკმარისი დრო აქვთ ეფექტიანი აუდიტის ჩასატარებლად;
- ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აუდიტის პარტნიორსა და გარიგების გუნდის სხვა დამკვეთს წევრებთან ურთიერთქმედების შესაძლებლობა აქვთ.

1.4.1 *პარტნიორებსა და თანამშრომლებს გააჩნიათ აუცილებელი პროფესიული კომპეტენცია*

42. შეუძლებელია იმის მოლოდინი, რომ გარიგების გუნდის ყველა წევრს ერთნაირი დონის ცოდნა და გამოცდილება ექნება, მაგრამ აუდიტის გარიგებაზე პასუხისმგებელი პარტნიორი ვალდებულია უზრუნველყოს, რომ გარიგების გუნდს ერთობლიობაში გააჩნდეს აუცილებელი კომპეტენცია და, კონკრეტული გარიგების გარემოებების გათვალისწინებით, აუცილებლობის შემთხვევაში, მოიწვიოს გარე სპეციალისტები ან ექსპერტები. მაგალითად, ექსპერტული ცოდნა შეიძლება აუცილებელი იყოს ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, როგორცაა:

- რთული ფინანსური ინსტრუმენტების, მიწისა და შენობა-ნაგებობების, არამატერიალური აქტივების, საწარმოთა გაერთიანებისა და შეძენილი და აღებული ვალდებულებებისა და ისეთი აქტივების შეფასება, რომლებიც შეიძლება გაუფასურებული იყოს;
- სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან, ან თანამშრომელთა გასამრჯელოების პროგრამებთან დაკავშირებული ვალდებულებების აქტუარული შეფასება;

- ნავთობისა და გაზის მარაგის შეფასება;
  - გარემოს დაცვასთან დაკავშირებული ვალდებულებებისა და დაბინძურების ლიკვიდაციის დანახარჯების შეფასება;
  - ხელშეკრულებების, კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნების ინტერპრეტაცია;
  - საგადასახადო კანონმდებლობის რთული ან არატიპური საკითხების ანალიზი;
  - სუბიექტის საინფორმაციო სისტემები, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ მიიჩნევა, რომ სუბიექტი (მისი საქმიანობა) საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე არის დამოკიდებული.
43. ექსპერტული შეფასების მოპოვება შესაძლებელია როგორც აუდიტორული ფორმის ფარგლებში, ასევე ფორმის გარე წყაროებიდან. მნიშვნელოვანია, რომ მოწვეული სპეციალისტების ან ექსპერტების სამუშაოსაც, ისევე როგორც გარიგების გუნდის სხვა წევრის სამუშაოს, სათანადო ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობას უწევდნენ და სათანადოდ ამოწმებდნენ.
44. პროფესიული ცოდნისა და უნარების სათანადო დონეზე განვითარება იწყება პროფესიონალი ბუღალტრობის კანდიდატების საწყისი პროფესიული მომზადებით.<sup>5</sup> შემდეგ, იმისთვის, რომ პროფესიონალმა ბუღალტერმა მიიღოს სპეციალიზაცია, რომელიც მას აუდიტორის ვალდებულებების შესრულების შესაძლებლობას მისცემს, პროფესიონალი ბუღალტერი აგრძელებს პროფესიულ განვითარებას და იძენს აუდიტის სფეროში მუშაობის დამატებით გამოცდილებას. პროფესიული კომპეტენციის უწყვეტ პროფესიულ განვითარებასა და მთელი ცხოვრების მანძილზე სწავლას განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს აუდიტორებისთვის, რათა მათ მუდმივად დააკმაყოფილონ დამკვეთებისა და საზოგადოების მოლოდინები.<sup>6</sup>
- 1.4.2 *პარტნიორებსა და თანამშრომლებს ნათელი წარმოდგენა აქვთ სუბიექტის საქმიანობის შესახებ*
45. იმისთვის, რომ აუდიტორმა შეძლოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასება, რომლის საფუძველზე განსაზღვრავს ჩასატარებელ სათანადო აუდიტის პროცედურებს და შეაფასებს მიღებულ შედეგებს, გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ აუდიტორს საფუძვლიანი წარმოდგენა ჰქონდეს სუბიექტის, მისი საქმიანობისა და იმ დარგის სპეციფიკის შესახებ, რომელშიც ის საქმიანობს. ამგვარი ცოდნა ასევე აუცილებელია პროფესიული სკეპტიციზმით მუშაობისა და იმისთვის, რომ აუდიტორმა შეძლოს საკითხების სათანადოდ განსჯა და დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღება.
46. დარგის ცოდნას, მათ შორის სათანადო ნორმატიული აქტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხების ცოდნას, შეიძლება განსაკუთრებული მნიშვნელობა ჰქონდეს, მაგალითად, საფინანსო მომსახურების სექტორში მოღვაწე დამკვეთებთან მუშაობისთვის. ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორის ცოდნის სფეროები იმდენად ვიწრო არ იყოს, რომ მას ხელი შეუშალოს უფრო ფართო ასპექტების დანახვაში. აუდიტორებს სამეწარმეო საქმიანობის სფეროში ზოგადი ცოდნის მიღება შეუძლიათ დამკვეთებისთვის არააუდიტორული მომსახურების გაწევის შედეგად, ასევე სხვადასხვა დარგის სხვადასხვა დამკვეთთან მუშაობისას. ეს აუდიტორს საშუალებას აძლევს, შეზღუდული არ იყოს მარტო კონკრეტული სუბიექტის საქმიანობის თავისებურებების ცოდნით და ისარგებლოს თავისი უფრო ზოგადი ცოდნით, რომელიც ეხება საერთოდ სამეწარმეო საქმიანობის წარმართვასთან, რისკებსა და კონტროლის სისტემებთან დაკავშირებულ საკითხებს.

5. კომპეტენციის სფეროები და სწავლის შედეგები პროფესიონალი ბუღალტრობის კანდიდატებისთვის განხილულია გსს 2-ში - 'საწყისი პროფესიული განვითარება - ტექნიკური კომპეტენცია'; გსს 3-ში - 'საწყისი პროფესიული განვითარება - პროფესიული უნარები' და გსს 4-ში - 'საწყისი პროფესიული განვითარება - პროფესიული ღირებულებები, ეთიკა და ქცევა', ხოლო კომპეტენციის სფეროები და სწავლის შედეგები გარიგების პარტნიორისთვის - გსს 8-ში - 'პროფესიული განვითარება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე პასუხისმგებელი გარიგების პარტნიორებისთვის'.

6. ბუღალტერთა განათლების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო ამჟამად მუშაობს გსს 8-ის გადასინჯვაზე. გადასინჯულ სტანდარტში, სავარაუდოდ, გათვალისწინებული იქნება აუდიტორისთვის კომპეტენციების მუდმივი ამაღლების აუცილებლობა, პირველ რიგში, სწავლის შედეგების განსაზღვრითა და შემდეგ უწყვეტი პროფესიული განვითარების მოთხოვნის დადგენით კომპეტენციის იმ სფეროებისთვის, რომლებიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე პასუხისმგებელი პარტნიორებისთვის.

47. მცირე სუბიექტების აუდიტს ხშირად ადგილზე ატარებენ გამოცდილი თანამშრომლები, რომლებიც კონკრეტულ დამკვეთთან რამდენიმე წლის მანძილზე მუშაობენ. მართალია, ასეთმა თანამშრომლებმა, როგორც წესი, კარგად იციან სუბიექტის საქმიანობა, მაგრამ მათი ობიექტურობა და პროფესიული სკეპტიციზმი შეიძლება საფრთხის ქვეშ აღმოჩნდეს.
- 1.4.3 *პარტნიორებსა და თანამშრომლებს დასაბუთებული გადაწყვეტილებები გამოაქვთ პროფესიული განსჯის შედეგად*
48. ეყრდნობიან რა თავის გამოცდილებას და ისეთ ღირებულებებს, როგორცაა პატიოსნება, ობიექტურობა და პროფესიული სკეპტიციზმი, აუდიტორები მიმართავენ პროფესიულ განსჯას და გამოაქვთ დასკვნები, რომლებიც განმტკიცებულია გარიგებისთვის დამახასიათებელი ფაქტებითა და გარემოებებით.
49. პარტნიორებისა და თანამშრომლების განსჯის შედეგად დასაბუთებული პროფესიული გადაწყვეტილებების მიღების პროცესი მოიცავს:
- პრობლემის გამოვლენას;
  - ბიზნესის, ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების, ასევე საინფორმაციო ტექნოლოგიების სფეროში მიღებული ცოდნის გამოყენებას;
  - საკითხის შესწავლასა და სხვადასხვა მოსაზრების გაანალიზებას;
  - სხვადასხვა ვარიანტის შეფასებას შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების ფონზე;
  - იმის შეფასებას, სათანადო პროცესი იყო თუ არა გამოყენებული დასკვნის გამოსატანად და არსებობს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები გამოტანილი დასკვნის გასამყარებლად;
  - კონსულტაციის მიღებას, აუცილებლობის შემთხვევაში;
  - გამოტანილი დასკვნისა და მისი არგუმენტაციის დოკუმენტურად გაფორმებას.
- 1.4.4 *აუდიტის გარიგების არტნიორი აქტიურად მონაწილეობს რისკების შეფასებაში, აუდიტის დაგეგმვაში, აუდიტის პროცესზე ზედამხედველობის განხორციელებასა და შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვაში*
50. ვინაიდან გარიგების პარტნიორები პასუხს აგებენ აუდიტის ჩატარებაზე, მნიშვნელოვანია, რომ ისინი უშუალოდ მონაწილეობდნენ აუდიტის დაგეგმვაში, მიღებული მტკიცებულებების შეფასებასა და საბოლოო დასკვნების ჩამოყალიბებაში.
51. მართალია, აუდიტის დეტალური სამუშაოების მნიშვნელოვანი მოცულობა შეიძლება დელეგირებული იყოს ნაკლებად გამოცდილ თანამშრომლებზე, მაგრამ აუდიტის გარიგების პარტნიორთან მუდმივი კონტაქტის შესაძლებლობა მათ საშუალებას აძლევს, პარტნიორს დროულად მიაწოდონ აუცილებელი ინფორმაცია აუდიტის მსვლელობისას;
52. ზოგიერთს მიაჩნია, რომ აუდიტორის დასკვნაში ყველა სუბიექტის აუდიტში მითითებული უნდა იყოს გარიგების პარტნიორის ვინაობა, რადგან, ამ შემთხვევაში, მათი აზრით, გარიგების პარტნიორი უფრო მეტად შეიგრძნობს პირად პასუხისმგებლობას, რადგან, საბოლოო ჯამში, სწორედ მას ეკისრება პასუხისმგებლობა აუდიტის ჩატარებაზე. ბევრ იურისდიქციაში ამგვარი მოთხოვნა უკვე არსებობს, როგორც წესი, პარტნიორის პირადი ხელმოწერის დაფიქსირების მოთხოვნის ფორმით. სხვებს მიაჩნიათ, რომ ზემოაღნიშნული მოთხოვნა გავლენას არ მოახდენს აუდიტის პარტნიორის პასუხისმგებლობის გრძნობაზე. ამგვარ მოთხოვნასთან დაკავშირებულ პოტენციურ სირთულეებს განეკუთვნება, მაგალითად ისეთი შთაბეჭდილების შექმნა, რომ მცირდება ფირმის პასუხისმგებლობა და იზრდება პარტნიორზე იურიდიული პასუხისმგებლობის დაკისრების შესაძლებლობა ცალკეულ იურისდიქციაში.
- 1.4.5 *თანამშრომლებს, რომლებიც აუდიტორული შემოწმების დეტალურ სამუშაოებს ასრულებენ დამკვეთთან ადგილზე, გააჩნიათ საკმარისი გამოცდილება, მათ სამუშაოს სათანადო ხელ-*

*მძღვანელობასა და ზედამხედველობას უწევენ და სათანადოდ ამოწმებენ, ამასთან სათანადო დონეზე არის უზრუნველყოფილი თანამშრომელთა მონაცვლეობა*

53. ბევრ აუდიტორულ ფირმას, განსაკუთრებით მსხვილ ფირმებს ისეთი იერარქიული სტრუქტურა გააჩნიათ, რომელსაც ხშირად უწოდებენ "პირამიდას". ამასთან, ცალკეული გარიგების ბევრი გუნდის შემადგენლობა ამ სტრუქტურას ასახავს. ამით იზრდება იმის ალბათობა, შედარებით დეტალური სამუშაოების მნიშვნელოვანი მოცულობა შესრულდება ადგილზე, შედარებით გამოუცდელი თანამშრომლების მიერ. უფრო მეტიც, შეიძლება ბევრი მათგანი ჯერ ისევე სწავლას აგრძელებდეს ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში კვალიფიკაციის მისაღებად. თუმცა, სათანადო განსჯისა და დასაბუთებული პროფესიული გადაწყვეტილებების მისაღებად, როგორც წესი, გამოცდილება აუცილებელია.
54. გარდა ამისა, წლების მანძილზე ერთი და იმავე თანამშრომლების ჩართვა აუდიტის გარიგების გუნდში, სავარაუდოდ, მათ დაეხმარება სუბიექტის საქმიანობისა და სისტემის უკეთ გაგებაში, ამიტომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ხშირად ამგვარ სიტუაციას დადებითად უყურებენ. ზოგიერთს მიაჩნია, რომ ეს ხელს შეუწყობს ეფექტიანი ზომების გატარებას ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირების მიზნით, ასევე ეფექტიანი აუდიტის ჩატარებას. თუმცა, ერთი და იმავე დამკვეთის აუდიტში ძალიან ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში მონაწილეობამ შეიძლება გამოიწვიოს პროფესიული სკეპტიციზმის გარეშე მუშაობა და საფრთხე შეუქმნას აუდიტორის დამოუკიდებლობას.
55. ბევრ ქვეყანაში სახელმწიფო სექტორის აუდიტორული ორგანიზაციებისთვის დადგენილია ფიქსირებული ზღვრები იმ თანხებისთვის, რომლის დახარჯვაც მათ შეუძლიათ საკადრო რესურსებზე. შეიძლება არსებობდეს ისეთი ნორმატიული აქტებიც, რომლებიც ეხება თანამშრომელთა დაქირავებასა და მათთვის გადასახდელი ხელფასების ოდენობას. ამის გამო, ზოგიერთ აუდიტორულ ორგანიზაციას შეიძლება სირთულეები ჰქონდეს მაღალკვალიფიციური კადრების მოზიდვისა და შენარჩუნების საკითხში, რაც აუცილებელია აუდიტის მაღალი ხარისხის შესანარჩუნებლად მუდმივად.

1.4.6 *პარტნიორებსა და თანამშრომლებს საკმარისი დრო აქვთ ეფექტიანი აუდიტის ჩასატარებლად*

56. პარტნიორებსა და თანამშრომლებს ხშირად, ერთი სუბიექტის აუდიტის გარდა, სხვა ვალდებულებებიც აქვთ. გარდა ამისა, შეიძლება აუდიტის ჩასატარებლად შემჭიდროებული ვადები იყოს დადგენილი. იმისათვის, რომ სათანადო რესურსები იყოს გამოყოფილი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების შესაკრებად და ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან სათანადოდ ურთიერთქმედებისთვის, აუცილებელია დაგეგმვა, როგორც ცალკეული აუდიტის დონეზე, ასევე მთლიანად აუდიტორული ფირმის დონეზე.
57. როგორც წესი, აუდიტორული ფირმები კომერციული სუბიექტები არიან და ფირმის მოგებიანობის დონეზე გავლენას ახდენს თანაფარდობა ჩატარებული აუდიტისთვის მიღებულ საზღაურსა და საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების შეკრების პროცესში გაწეულ დანახარჯებს შორის. აუდიტორული ფირმის ფარგლებში აუდიტის გარიგების პარტნიორები, როგორც წესი, პასუხს აგებენ მათ მიერ ჩატარებული აუდიტიდან მიღებულ შემოსავლებზე და თუკი აუდიტის საზღაურს ზღუდავს დამკვეთის ხელმძღვანელობა, ამან შეიძლება გარიგების გუნდს აიძულოს აუდიტის პროცედურების ხასიათისა და ჩატარების ვადების შეცვლა, ან ტესტირების მოცულობის შეკვეცა. ეს, თავის მხრივ, პოტენციურად საფრთხეს უქმნის აუდიტის ხარისხს.<sup>7</sup>

1.4.7 *ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აუდიტის გარიგების პარტნიორსა და გარიგების გუნდის სხვა გამოცდილ წევრებთან ურთიერთქმედების შესაძლებლობა აქვთ*

<sup>7</sup> ეთიკის მოთხოვნებში (მაგალითად, ბესს-ის ეთიკის კოდექსის პუნქტი 240.2) ხშირად არის აღწერილი ამგვარი საფრთხე და მოითხოვება ამ საფრთხის შეფასება და, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადი დამცავი ზომების გატარება.

58. მნიშვნელოვანია, რომ დამკვეთის უმაღლეს ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეეძლოთ აუდიტის გარიგების პარტნიორთან დაკავშირება, აუცილებლობის შემთხვევაში. რეგულარული ურთიერთქმედება აუდიტის გარიგების პარტნიორს საშუალებას აძლევს, მუდამ საქმის კურსში იყოს დამკვეთის საქმიანობაში მომხდარი ცვლილებების შესახებ და დროულად დააყენოს მათთან აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები.

### 1.5 ცოდნა, უნარები, გამოცდილება და დრო - აუდიტორული ფირმის დონე

59. ძირითადი ატრიბუტებია:

- პარტნიორებსა და თანამშრომლებს საკმარისი დრო აქვთ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი რთული საკითხების გადასაჭრელად;
- გარიგების გუნდები სათანადოდ არის სტრუქტურირებული;
- პარტნიორები და გარიგების გუნდის უფროსი წევრები დროულად აფასებენ ნაკლებად გამოცდილი წევრების სამუშაოს, სათანადოდ ახორციელებენ მათ ქოუჩინგს და სამუშაო პროცესში სწავლებას;
- სათანადოდ ხორციელდება აუდიტის პარტნიორებისა და თანამშრომლების სწავლება აუდიტის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და, აუცილებლობის შემთხვევაში, დარგისთვის სპეციფიკურ საკითხებში.

1.5.1 *პარტნიორებსა და თანამშრომლებს საკმარისი დრო აქვთ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი რთული საკითხების გადასაჭრელად*

60. პარტნიორები და უფროსი თანამშრომლები, როგორც წესი, რამდენიმე აუდიტის ჩატარებაში მონაწილეობენ, რომელთა ჩატარების ვადები ხშირად ამა თუ იმ ზომით ერთმანეთს ემთხვევა. ამის შედეგად, გარკვეულ პერიოდებში შეიძლება მათი სამუშაო ძალიან დამაბული იყოს. გარდა ამისა, აუდიტორული ფირმის პარტნიორები და თანამშრომლები ხშირად დამკვეთებს უწევენ არააუდიტორულ მომსახურებასაც, ან სხვა სამუშაოს ასრულებენ მათთვის. მნიშვნელოვანია, რომ ფირმამ ვალდებულებების განაწილების დროს, შეძლებისდაგვარად, მაქსიმალურად განჭვრიტოს შესაძლო წინააღმდეგობები ვადების დამთხვევასთან დაკავშირებით და მართოს ეს პროცესი. იმისათვის, რომ შეამციროს ცალკეული პარტნიორებისა და თანამშრომლების მიუღებელი დონით დატვირთვის რისკი, აუდიტორული ფირმის ხელმძღვანელობა აქტიურ ზედამხედველობას უნდა უწევდეს მათი სამუშაო დატვირთვის დონეს.

1.5.2 *გარიგების გუნდები სათანადოდ არის სტრუქტურირებული*

61. საკადრო რესურსების სათანადოდ განაწილება ხორციელდება რისკების გათვალისწინებით. არსებობს იმის საშიშროება, რომ ყველაზე კომპეტენტური პარტნიორები და თანამშრომლები ყველაზე მსხვილი და შედარებით პრესტიჟული დამკვეთების აუდიტში დაინიშნებიან, რის გამოც ისინი მონაწილეობას ვერ მიიღებენ სხვა დამკვეთების აუდიტის ჩატარებაში, რომლებსაც შეიძლება უფრო მაღალი ჰქონდეთ ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები.

62. რესურსების სათანადოდ განაწილება ხელს უწყობს იმას, რომ ყველა აუდიტს ჩატარებენ აუცილებელი გამოცდილებისა და დროის მქონე გარიგების გუნდები. ამაში იგულისხმება გარიგების შესასრულებლად ისეთი პარტნიორებისა და უფროსი თანამშრომლების დანიშვნა, რომლებსაც გააჩნიათ დამკვეთის დარგისა და მის მიერ გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების სათანადო ცოდნა, ასევე საკმარისი დრო ხარისხიანი აუდიტის ჩატარებლად.

63. რესურსების განაწილება გულისხმობს ფირმის მიერ ინფორმაციის შეგროვებას საკადრო რესურსების:

- ცოდნის, უნარებისა და გამოცდილების შესახებ;
- მათი დაკავებულობის სავარაუდო დროის თაობაზე; და

- მომსახურების გაწევის პერიოდების შესახებ - ეთიკური მოთხოვნების დაცვის ხელშეწყობის მიზნით, მაგალითად, რომელიც ეხება აუდიტის პარტნიორების როტაციას.
64. ზოგიერთ ქვეყანაში მცირე სუბიექტებისთვის სავალდებულო არ არის აუდიტის ჩატარება. ეს შეიძლება იმას ნიშნავდეს, რომ ამ ქვეყნებში მცირე და საშუალო აუდიტორულ ფირმებს, რომლებსაც მცირე რაოდენობის დამკვეთები ჰყავთ, გაუჭირდებათ სათანადო კვალიფიკაციისა და გამოცდილების მქონე პარტნიორებისა და თანამშრომლების შენარჩუნება.
- 1.5.3 *პარტნიორები და გარიგების გუნდის უფროსი წევრები დროულად აფასებენ ნაკლებად გამოცდილი წევრების სამუშაოს, სათანადოდ ახორციელებენ მათ ქოუჩინგს და სამუშაო პროცესში სწავლებას*
65. აუდიტორული ფირმის მიერ გამოყენებული შეფასების პროცესი ინდივიდუალური შესაძლებლობების განვითარების მნიშვნელოვანი ასპექტია. მართალია, აუდიტის ხარისხის გაზომვა რთულია, მაგრამ, სავარაუდოდ, აუდიტის ხარისხი გაუმჯობესდება, თუ ხარისხი გათვალისწინებული იქნება როგორც პარტნიორების, ისე რიგითი თანამშრომლების შეფასებისას. ამგვარი მიდგომის გამოყენება შესაძლებელია სათანადო პროფესიული განსჯისა და დასაბუთებული პროფესიული გადაწყვეტილებების მიღების, მათ შორის რთულ საკითხებზე სხვა სპეციალისტებისგან კონსულტაციების მიღების პროცესების სტიმულირებისთვის.
66. სასარგებლოა თანამშრომელთა მუშაობის შედეგების პერიოდული შეფასებისა და ქოუჩინგისა და სამუშაო პროცესში სწავლების პროცესების ერთმანეთისგან გამიჯვნა. შეფასების გამოყენება შესაძლებელია მნიშვნელოვანი უნარის, ან კომპეტენციის გამოსავლენად, რომელიც გაუმჯობესებას საჭიროებს, ხოლო ქოუჩინგისა და სამუშაო პროცესში სწავლების გამოყენება შეიძლება სპეციალისტისთვის დახმარების გასაწევად ამ უნარის ან კომპეტენციის განვითარების საქმეში. ქოუჩინგი და სამუშაო პროცესში სწავლება, სავარაუდოდ, უფრო სასარგებლო იქნება ძირითადი პიროვნული თვისებების განვითარებისთვის, როგორცაა, მაგალითად პატიოსნება, ობიექტურობა, ორგანიზებულობა, პროფესიული სკეპტიციზმი და შეუპოვრობა, ასევე ნაკლებად გამოცდილი თანამშრომლების დასახმარებლად მათთვის უცნობ აუდიტის საკითხებზე მუშაობაში.
67. ეფექტური ქოუჩინგისთვის აუცილებელია დამატებითი უნარები, ცოდნა და გამოცდილება, ასე, რომ აუდიტორულ ფირმაში ამგვარი თვისებების მქონე სპეციალისტების რაოდენობა შეზღუდულია. ამასთან, ამ პირებს შეიძლება სხვა ვალდებულებებიც ჰქონდეთ. მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორული ფირმები იყენებდნენ გარკვეულ მექანიზმებს, რომლებიც გამოცდილ თანამშრომლებს სტიმულს მისცემს, აუცილებელი დრო გამოყოფს სხვა თანამშრომელთა განვითარების მნიშვნელოვანი როლის ეფექტიანად შესასრულებლად და, გარდა ამისა, შეფასების სპეციალური პროცესის ფარგლებში, აფასებდნენ დასახული მიზნების მიღწევას.
- 1.5.4 *სათანადოდ ხორციელდება აუდიტის პარტნიორებისა და თანამშრომლების სწავლება აუდიტის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და, აუცილებლობის შემთხვევაში, დარგისთვის სპეციფიკურ საკითხებში*
68. პროფესია ცდილობს აუდიტორების აღჭურვას აუცილებელი კომპეტენციებით, საწყისი პროფესიული განვითარების პროგრამის ფარგლებში, რაც მოიცავს ტექნიკური და პროფესიული უნარების, პროფესიული ღირებულებების, ეთიკის ნორმებისა და ქცევის სწავლებას, ასევე პრაქტიკული გამოცდილების შეძენას, ხოლო შემდგომში აუდიტორებმა უნდა შეასრულონ უწყვეტ პროფესიულ განვითარებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები.
69. საზოგადოდ, აუდიტორული ფირმები უზრუნველყოფენ აუდიტის ტექნიკური ასპექტებისა და აუდიტის ჩატარების ფირმის მეთოდოლოგიის მოთხოვნების სწავლებას. გარდა ამისა, აუდიტის გარიგების გუნდში სტაჟიორების ჩართვით უზრუნველყოფენ იმასაც, რომ აუდიტორებმა მიიღონ აუცილებელი პრაქტიკული გამოცდილება.<sup>8</sup> ძალიან მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის ტექნიკური საკითხების სწავლება შერწყმული იყოს პრაქტიკული გამოცდილების მიღებასთან, რადგან ფორმალური სწავლება მხოლოდ ერთ-ერთი ნაწილია იმ პროცესის, რომლის მეშვეობითაც აუდიტორები ავითარებენ პროფესიულ უნარებსა და გამოცდილებას.

<sup>8</sup> გსს 8-ის 54-ე და 59-ე პუნქტები ადგენს პრაქტიკული გამოცდილების მოთხოვნებს აუდიტის სპეციალისტებისთვის.

70. უწყვეტი პროფესიული განვითარებისთვის მოთხოვნებს ადგენენ ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციები, რომლებიც ბსფ-ის წევრები არიან, ხოლო პროგრამები, რომლებსაც აუდიტორული ფირმები იყენებენ, იმგვარად მუშავდება, რომ უზრუნველყონ სპეციალისტების პროფესიული კომპეტენტურობა აუდიტის სფეროში. ამგვარი პროგრამები ხშირად ბევრ ისეთ ასპექტს მოიცავს, რომლებიც აუდიტორული ფირმის მთელ საქმიანობას ეხება, როგორცაა, მაგალითად პროექტების მართვა, საინფორმაციო ტექნოლოგიები და კომუნიკაციის უნარები. მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორულმა ფირმებმა გაიცნობიერონ პროფესიული განვითარების მნიშვნელობა და საკმარისი დრო და რესურსები გამოყოფნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის, მათ შორის, აუცილებლობის შემთხვევაში, დარგის სპეციფიკური საკითხების სწავლებისთვის, რათა აუდიტორებს განუვითარდეთ აუდიტის ხარისხის უზრუნველსაყოფად აუცილებელი ტექნიკური უნარები.

**1.6 ცოდნა, უნარები, გამოცდილება და დრო - ქვეყნის დონე**

71. ძირითადი ატრიბუტებია:

- არსებობს აუდიტორული ფირმების/ინდივიდუალური აუდიტორების ლიცენზირების ეფექტური მექანიზმები;
- ნათლად არის განსაზღვრული აუდიტორების განათლების მოთხოვნები და აუცილებელი რესურსებია გამოყოფილი ეფექტური სწავლებისთვის;
- არსებობს პროცედურები აუდიტორების ინფორმირებისთვის აქტუალური მიმდინარე საკითხების შესახებ და მათთვის ტრენინგების ჩასატარებლად ახალ საკითხებზე, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში, ან სხვა მარეგულირებელ მოთხოვნებთან დაკავშირებით;
- ხელსაყრელი პირობებია შექმნილი აუდიტის პროფესიაში სათანადო თვისებებით აღჭურვილი სპეციალისტების მოსაზიდად და შესანარჩუნებლად.

1.6.1 *არსებობს აუდიტორული ფირმების/ინდივიდუალური აუდიტორების ლიცენზირების ეფექტური მექანიზმები*

72. აუდიტი არის საქმიანობა საზოგადოებრივი ინტერესების სასარგებლოდ, რომელსაც ახორციელებენ სათანადო კვალიფიკაციის მქონე პირები სათანადო გარემოში. ამის მისაღწევად, როგორც წესი, ქვეყნის დონეზე მუშავდება ეროვნული მექანიზმები აუდიტორულ ფირმებსა და ინდივიდუალური აუდიტორებზე აუდიტის ჩატარების ლიცენზირების გასაცემად. ხშირად უფლებამოსილი ორგანო აწარმოებს დამტკიცებულ/ლიცენზირებული აუდიტორული ფირმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების რეესტრს. როგორც წესი, გარკვეულ გარემოებებში ამ ორგანოებს აქვთ ლიცენზიის გაუქმების უფლებამოსილება.

1.6.2 *ნათლად არის განსაზღვრული აუდიტორების განათლების მოთხოვნები და აუცილებელი რესურსებია გამოყოფილი ეფექტური სწავლებისთვის*

73. იმ კრიტერიუმებში, რომლის მიხედვითაც ლიცენზია გაიცემა, როგორც წესი, შედის განათლების მოთხოვნები როგორც საწყისი, ასევე უწყვეტი პროფესიული განვითარებისთვის. სწავლების მოთხოვნების ზუსტად ჩამოყალიბება და აუცილებელი რესურსების გამოყოფა ეფექტიანი სწავლებისთვის ხელს უწყობს აუდიტის ხარისხის ამაღლებას.

74. აუდიტის ხარისხის უზრუნველსაყოფად აუცილებელ პროფესიულ კომპეტენციებს საფუძვლად უდევს განათლების საერთაშორისო სტანდარტებში აღწერილი პროფესიული უნარები. ამ პროფესიული კომპეტენციის დაუფლება ხდება თეორიული სწავლებისა და პრაქტიკული გამოცდილების შერწყმით და ფირმის ფარგლებში განხორციელებული ქოუჩინგით. განათლების საერთაშორისო სტანდარტები შემუშავებულია ბსფ-ის წევრი ორგანიზაციებისთვის (რომლებსაც შეიძლება ეკისრებოდეთ თეორიული სწავლების განხორციელების პასუხისმგებლობა), მაგრამ არ ვრცელდება უშუალოდ აუდიტორულ ფირმებზე (რომლებიც უზრუნველყოფენ მხოლოდ პრაქტიკულ გამოცდილებასა და ქოუჩინგს). თუკი საგანმანათლებლო დაწესებულებებიც და აუდი-



ტორული ფირმებიც აუდიტორების კომპეტენციების განსაზღვრისთვის ერთსა და იმავე კონცეფციას გამოიყენებენ, ეს ხელს შეუწყობს აუდიტის ხარისხის ამაღლებას.

- 1.6.3 *არსებობს პროცედურები აუდიტორების ინფორმირებისთვის აქტუალური მიმდინარე საკითხების შესახებ და მათთვის ტრენინგების ჩასატარებლად ახალ საკითხებზე, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში, ან სხვა მარეგულირებელ მოთხოვნებთან დაკავშირებით*
75. აუდიტორის საწყის პროფესიულ განვითარებაზე მიმართული სწავლების გარდა, აუდიტის ხარისხის ამაღლებაზე ზემოქმედ მნიშვნელოვან ფაქტორს წარმოადგენს ქვეყანაში მოქმედი სათანადო მექანიზმები, რომლებიც განკუთვნილია უწყვეტი პროფესიული განვითარების უზრუნველსაყოფად. უწყვეტი პროფესიული განვითარება აუცილებელია იმისთვის, რომ გამოცდილი აუდიტორები მუდმივად აგრძელებდნენ თავიანთი უნარებისა და ცოდნის განვითარებას აუდიტის სფეროში და მუდმივად იყვნენ საქმის კურსში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ნორმატიულ-სამართლებრივ ბაზაში მომხდარი ცვლილებების შესახებ.
76. უწყვეტი პროფესიული განვითარება განსაკუთრებით აქტუალურია იმ შემთხვევაში, როდესაც მნიშვნელოვანი ცვლილებები არის შესული ფინანსურ ანგარიშგებასა და აუდიტთან დაკავშირებულ მოთხოვნებში. უწყვეტი პროფესიული განვითარება ქმნის ხელსაყრელ შესაძლებლობას იმისთვის, რომ აუდიტორები ინფორმირებულები იყვნენ ახალი ტექნიკური მოთხოვნების შესახებ, მათ აუხსნან ცვლილებების მიზნები და დაეხმარონ იმის გაგებაში, როგორ უნდა გამოიყენონ ახალი მოთხოვნები მუშაობისას დანახარჯების თვალსაზრისით ეფექტურად.
- 1.6.4 *ხელსაყრელი პირობებია შექმნილი აუდიტის პროფესიაში სათანადო თვისებებით აღჭურვილი სპეციალისტების მოსაზიდად და შესანარჩუნებლად*
77. აუდიტის პარტნიორებისა და თანამშრომლების პროფესიული კომპეტენტურობა ერთ-ერთი გადაწყვეტი მნიშვნელობის ფაქტორია, რომელიც უზრუნველყოფს აუდიტის ხარისხს. მიუხედავად სწავლების დიდი მნიშვნელობისა, აღსანიშნავია, რომ პროფესიული თვისებების უმეტესობა, გარკვეული ზომით, თანდაყოლილია. ამიტომ მნიშვნელოვანია აუდიტის პროფესიაში სათანადო თვისებებით აღჭურვილი პირების მოზიდვა.
78. პირის მიერ აუდიტორის პროფესიის არჩევაზე რამდენიმე ფაქტორი ახდენს გავლენას, მათ შორის:
- აუდიტის, როგორც პროფესიის სტატუსი კონკრეტულ ქვეყანაში;
  - წარმოდგენა კარიერული ზრდისა და ანაზღაურების შესაძლებლობების შესახებ;
  - სამუშაოს ხასიათი, მათ შორის მისი როლი საზოგადოებრივ ინტერესებთან მიმართებით; და
  - სწავლების ხარისხი ქვეყანაში.
79. სავარაუდოდ, იგივე ფაქტორები იმოქმედებს პირის გადაწყვეტილებაზე, შემდგომშიც გააგრძელოს თუ არა აუდიტორად მუშაობა და აუდიტის სფეროში სერიოზული კარიერის მიღწევა დაისახონ თუ არა მიზნად. ზოგიერთ ქვეყანაში შეიმჩნევა აუდიტორული ფირმებიდან დიდი რაოდენობის ბუღალტრების წასვლისა და კომერციულ სუბიექტებში სამუშაოდ გადასვლის ტენდენცია. მართალია, ამგვარი ტენდენცია შეიძლება დადებით გავლენას ახდენდეს ფინანსური ანგარიშგების ხარისხზე, მაგრამ, მეორე მხრივ, აუდიტორული ფირმებისთვის იზღუდება საკმარისი რაოდენობის გამოცდილი სპეციალისტების მოზიდვის შესაძლებლობები და, მაშასადამე, საფრთხის ქვეშ დგება აუდიტის ხარისხი.
80. აუდიტის პროფესიის სტატუსი ამა თუ იმ ქვეყანაში ასევე გავლენას ახდენს აუდიტორებისადმი საზოგადოების დამოკიდებულებაზე და, ცხადია, აუდიტის მიერ შესრულებული ფუნქციის ეფექტიანობაზეც. ისეთ ქვეყანაში, სადაც აუდიტორის პროფესია არ მიიჩნევა პრესტიჟულად ან აუდიტორები აღჭურვილნი არ არიან სათანადო უფლებამოსილებით, აუდიტორებს შედარებით სუსტი პოზიცია ექნებათ ხელმძღვანელობასთან მიმართებით. ასეთ ვითარებაში, ნაკლებია იმის ალბათობა, რომ აუდიტორები მნიშვნელოვან საკითხებს განიხილავენ ხელმძღვანელობასთან ერთად, ან დაიცავენ ფირმის პოზიციას აუდიტისთვის მნიშვნელოვან საკითხებთან დაკავშირებით. თუმცა, იმ ქვეყნებში, სადაც დაფასებულია აუდიტორის პროფესია, ან აუდიტორები

შესაბამისი მექანიზმების მეშვეობით აღჭურვილნი არიან სათანადო უფლებამოსილებით, აუდიტორებს უფრო გაუადვილდებათ პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება და აუდიტის ეფექტიანად ჩატარება.

## პროცესის ფაქტორები

### 1.7 აუდიტის პროცესი და ხარისხის კონტროლის პროცედურები - გარიგების დონე

81. ძირითადი ატრიბუტებია:

- გარიგების გუნდი იცავს აუდიტის სტანდარტებს, შესაბამისი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნებს და აუდიტორული ფირმის ხარისხის კონტროლის პროცედურებს;
- გარიგების გუნდი სათანადოდ იყენებს საინფორმაციო ტექნოლოგიებს;
- გარიგების გუნდი ეფექტურად ურთიერთობს აუდიტში მონაწილე სხვა პირებთან;
- დამკვეთის ხელმძღვანელობასთან არსებობს სათანადო შეთანხმება, რაც ხელს უწყობს მწარმოებლური და ეფექტიანი აუდიტის ჩატარებას.

1.7.1 *გარიგების გუნდი იცავს აუდიტის სტანდარტებს, შესაბამისი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნებს და აუდიტორული ფირმის ხარისხის კონტროლის პროცედურებს*

82. აუდიტის სტანდარტები ფუნდამენტურ როლს თამაშობს აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფისა და აუდიტის მიმართ მომხმარებლების ნდობის ჩამოყალიბების საკითხში. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები იმისთვისაა შექმნილი, რომ აუდიტორს დაეხმაროს დასაბუთებული რწმუნების მოპოვებაში და მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გამოიყენოს პროფესიული განსჯა, პროფესიული სკეპტიციზმი შეინარჩუნოს აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში და ასევე, სხვასთან ერთად:

- გამოავლინოს და შეაფასოს თაღლითობით ან შეცდომებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის მისი შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლით;
- მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის შესახებ, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობები, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სათანადო პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარების გზით;
- ჩამოაყალიბოს თავისი მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების მიხედვით გამოტანილი დასკვნების საფუძველზე.

83. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები მოითხოვს ისეთი დოკუმენტაციის მომზადებას, რაც საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელსაც ადრე შეხება არ ჰქონია მოცემულ აუდიტთან, გაიგოს ჩატარებული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა და ამ პროცედურების შედეგები, აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები და გამოტანილი დასკვნები. დოკუმენტაცია ადასტურებს, რა ზომები გაატარეს ხარისხის კონტროლის უზრუნველსაყოფად, როგორც გარიგების გუნდმა აუდიტის დასრულებამდე, ისე სხვა პირებმა, რომლებიც ამოწმებენ შესრულებული სამუშაოს ხარისხს.

84. აუდიტორებს ეროვნული კანონმდებლობა ხშირად ავალდებულებს აუდიტის სტანდარტების დაცვას. თუმცა, აუდიტის სტანდარტები არ განსაზღვრავს აუდიტის პროცესის ყველა ასპექტს, ამიტომ, როგორც წესი, აუდიტორული ფირმები თვითონ ამუშავებენ უფრო დეტალურ საკუთარ მეთოდოლოგიას. მაგრამ აუდიტის სტანდარტებისა და აუდიტორული ფირმის მიერ შემუშავებული მეთოდოლოგიის ფარგლებშიც კი გარიგების გუნდს აქვს იმის შესაძლებლობა, თვითონ გადაწყვიტოს, კონკრეტულად რომელი სამუშაო შესრულდება და რა ფორმით, ასევე რა სახით და როდის განხორციელდება ურთიერთქმედება ხელმძღვანელობასთან. ამა თუ იმ სამუშაოს შესასრულებლად გამოყენებული მიდგომა/მეთოდი შეიძლება მეტად მნიშვნელოვანი ფაქტორი იყოს, როგორც მწარმოებლურობის, ისე ეფექტიანობის თვალსაზრისით.

1.7.2 გარიგების გუნდი სათანადოდ იყენებს საინფორმაციო ტექნოლოგიებს

85. ის ფაქტი, რომ კომპიუტერიზებული საინფორმაციო სისტემები პრაქტიკაში სულ უფრო აქტიურად გამოიყენება და დღითიდღე უფრო მეტად რთულდება, აუდიტორს შესაძლებლობას აძლევს უფრო ეფექტურად შეკრიბოს აუდიტის მტკიცებულებები, მაგალითად აუდიტის ავტომატიზებული საშუალებების (კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის) გამოყენების წყალობით, მათ შორის ექსპერიმენტული მონაცემების გამოყენებით. კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენების უპირატესობა იმაში მდგომარეობს, რომ შესაძლებელია მრავალრიცხოვანი ოპერაციებისა და კონტროლის საშუალებების შემოწმება. თუმცა, ამგვარი ტექნოლოგიის გამოყენებისთვის ზოგჯერ აუცილებელია ამ სფეროს სპეციალისტების მონაწილეობა, რასაც შეიძლება დიდი დრო დასჭირდეს, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც მას პირველად იყენებს გარიგების გუნდი.
86. აუდიტორული ფირმების მიერ კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემის გამოყენება გავლენას ახდენს აუდიტის ჩატარების მიდგომებსა და დოკუმენტაციაში შესრულებული სამუშაოს ასახვაზე. პრაქტიკაში სულ უფრო ხშირად გამოიყენება აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფა, რაც გარიგების გუნდს ეხმარება ფირმის მეთოდოლოგიის გამოყენებაში. მართალია, აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფის გამოყენებას შეუძლია აუდიტის ეფექტიანობისა და ხარისხის კონტროლის პროცესების გაუმჯობესება, მაგრამ მის გამოყენებასთან დაკავშირებულია აუდიტის ხარისხის რისკებიც. ასე მაგალითად:
- გადამეტებული ყურადღება ეთმობა აუდიტორული ფირმის აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფის სწორად გამოყენებას, ნაცვლად იმისა, რომ აანალიზებდნენ დამკვეთისა და მისი საქმიანობის განსაკუთრებულ მახასიათებლებს;
  - ახალი თანამშრომლები ძალიან დიდ დროს ხარჯავენ აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფის მუშაობის შესწავლაზე, ნაცვლად იმისა, რომ აუდიტის ჩატარების პრინციპებს სწავლობდნენ.
87. მართალია, პარტნიორებისა და გამოცდილი თანამშრომლების მიერ გარიგების გუნდის სხვა წევრების მიერ შესრულებული სამუშაოს დისტანციურად შემოწმების შესაძლებლობამ შეიძლება შეამციროს ქოუჩინგისა და სამუშაო პროცესში სწავლების პროცესების გამოყენების შესაძლებლობები, მაგრამ აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფის გამოყენებას პოტენციური უპირატესობებიც ახასიათებს:
- უფრო ეფექტურად არის შესაძლებელი აუდიტის პროცესში შესრულებული სამუშაოების შემოწმება, როდესაც გარიგების გუნდის წევრები რამდენიმე ობიექტზე ან სხვადასხვა სასაათო სარტყელში მუშაობენ; და
  - უფრო ეფექტური მეთოდებით არის შესაძლებელი აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოს დამატებით შემოწმება, საწყისი მიმოხილვის დასრულების შემდეგ.
88. გარდა ამისა, საინფორმაციო ტექნოლოგიები გავლენას ახდენს აუდიტორების ურთიერთქმედების საშუალებებზე, როგორც გარიგების გუნდის ფარგლებში, ისე დამკვეთის ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. მაგალითად, უფრო აქტიურად გამოიყენება ელექტრონული ფოსტა და პროფესიული მომსახურების ავტომატიზაციის სხვა ინსტრუმენტები. მართალია, საერთო ჯამში, ელექტრონული ფოსტა აფართოებს ურთიერთქმედების შესაძლებლობებს, განსაკუთრებით საერთაშორისო მასშტაბით, მაგრამ ამ ინსტრუმენტის გამოყენებას შეიძლება შეზღუდვებიც ახასიათებდეს. კერძოდ, ელექტრონული ფოსტის მეშვეობით სასარგებლო აუდიტის მტკიცებულებების მიღების შესაძლებლობები შეიძლება უფრო ნაკლები იყოს, ვიდრე უფრო პროდუქტიული ურთიერთქმედების პროცესში, როგორცაა, მაგალითად ხელმძღვანელობასთან ერთად საკითხების უშუალოდ, პირისპირ განხილვა. კონრეტული გარემოებებისა და მიხედვით, ელექტრონული ფოსტის გამოყენებამ ხელმძღვანელობას შეიძლება უფრო გაუადვილოს არასწორი ან არასრულყოფილი პასუხების გაცემა აუდიტორის შეკითხვებზე, ან ნაკლებად გულწრფელად მოქცევა იმ შემთხვევაში, თუ ამის მოტივაცია აქვს.

1.7.3 გარიგების გუნდი ეფექტურად ურთიერთობს აუდიტში მონაწილე სხვა პირებთან

89. მსხვილი სუბიექტების უმეტესობას ექნება ქვედანაყოფები, შვილობილი საწარმოები, ერთობლივი საწარმოები და ინვესტიციის ობიექტები/ინვესტირებული საწარმოები, რომლებიც აღი-

რიცხება წილობრივი მეთოდით (კომპონენტები). ამასთან, ერთი ან რამდენიმე კომპონენტის აუდიტს ხშირად სხვა გარიგების გუნდები ატარებენ და არა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის ეფექტიანი ორმხრივი კომუნიკაცია არ არსებობს, მაშინ არსებობს რისკი იმისა, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ვერ მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, რის საფუძველზეც ჩამოაყალიბებს ჯგუფის შესახებ აუდიტორულ მოსაზრებას. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნების ნათლად და დროულად ინფორმირება კომპონენტების გარიგების გუნდისთვის ქმნის ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის ეფექტიანი ორმხრივი კომუნიკაციის საფუძველს.<sup>9</sup>

90. აუდიტში მონაწილე სხვა პირები შეიძლება იყვნენ სპეციალისტები და ექსპერტები (მაგალითად, საინფორმაციო ტექნოლოგიების სპეციალისტები), ან ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში – კომპონენტების აუდიტორები. თუ აუდიტში სხვა პირები მონაწილეობენ, მნიშვნელოვანია, რომ:
- აუდიტის გარიგების გუნდმა ნათლად და გასაგებად მიაწოდოს ინფორმაცია ზემოაღნიშნულ სხვა პირებს იმ სამუშაოს შესახებ, რომელიც მათ უნდა შეასრულონ;
  - სხვა პირებმა ზუსტი ინფორმაცია მიაწოდონ აუდიტის გარიგების გუნდს, შესრულებული სამუშაოს შედეგების შესახებ; და
  - აუდიტის გარიგების გუნდმა განსაზღვროს, რომ ზემოაღნიშნულ სხვა პირთა მიერ შესრულებული სამუშაო პასუხობს დასახულ მიზნებს და სათანადოდ ითვალისწინებს მიღებულ შედეგებს.
91. ბევრ მსხვილ სუბიექტში ფუნქციონირებს შიდა აუდიტის განყოფილება. შიდა და გარე აუდიტორებს შორის ეფექტურ ურთიერთქმედებას დიდი მნიშვნელობა აქვს აუდიტის მწარმოებლურად და ეფექტიანად ჩატარებისთვის. მაგალითად, შიდა აუდიტის განყოფილებას, სავარაუდოდ, მოპოვებული ექნება ინფორმაცია სუბიექტის საქმიანობისა და მისი ბიზნესის რისკების თაობაზე, რაც გარე აუდიტორისთვის ღირებული ინფორმაციაა, რომელიც დაეხმარება მას სუბიექტის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში, მისი რისკების შეფასებაში, ან აუდიტის სხვა ასპექტებშიც.
92. ჯგუფის ხელმძღვანელობა, როგორც წესი, მოელის, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ეფექტურად მოახერხებს კომპონენტებთან მიმართებით შესრულებული სამუშაოს კოორდინირებას. ზოგიერთს მიაჩნია, რომ კოორდინაციის პროცესი უფრო გაადვილდება, თუ კომპონენტების აუდიტსაც იგივე აუდიტორული ფირმა ჩაატარებს, ან იმავე ქსელში ან ასოციაციაში გაერთიანებული აუდიტორული ფირმები ჩაატარებენ, რომელსაც განეკუთვნება აუდიტორული ფირმა, რომელიც ჯგუფის აუდიტს ატარებს. ამიტომ შეიძლება დიდი მნიშვნელობა ჰქონდეს აუდიტორული ფირმის საქმიანობის გეოგრაფიულ კონცენტრაციას და, ცხადია, მის შესაძლებლობას, ჩაატაროს ჯგუფის შვილობილი კომპანიებისა და სხვა კომპონენტების აუდიტი. სხვებს მიაჩნიათ, რომ ჯგუფის აუდიტში სხვადასხვა აუდიტორული ფირმის მონაწილეობა ქმნის იმის შესაძლებლობას, რომ განხილულ იქნეს და შეჯერდეს სხვადასხვა თვალთახედვა სუბიექტის რისკებისა და მათზე რეაგირების მიზნით ჩასატარებელი პროცედურების შესახებ.
- 1.7.4 *დამკვეთის ხელმძღვანელობასთან არსებობს სათანადო შეთანხმება, რაც ხელს უწყობს მწარმოებლური და ეფექტიანი აუდიტის ჩატარებას*
93. ხელმძღვანელობა შეიძლება დაინტერესებული იყოს იმით, რომ აუდიტი, შეძლებისდაგვარად, მოკლე დროში დასრულდეს და მინიმუმამდე იყოს დაყვანილი სუბიექტის მიმდინარე საქმიანობაში ჩარევა, აუდიტის გამო. აუდიტის მწარმოებლურობისა და ეფექტიანობის ამაღლებას შეიძლება ხელი შეუწყოს შემდეგმა ფაქტორებმა:
- სწორად დაგეგმვამ, მათ შორის, აუცილებლობის შემთხვევაში, ხელმძღვანელობასთან აუდიტორის საინფორმაციო მოთხოვნილებებისა და სამუშაო გრაფიკის შეთანხმებამ;

<sup>9</sup> იხ. ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“, პუნქტი გ57.

- ხელმძღვანელობასთან დროულმა კომუნიკაციამ, აუდიტის პროცესში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი საკითხების განსახილველად;
- სწრაფვამ იმისკენ, რომ დაცული იყოს აუდიტის სამუშაოთა შესრულებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შეთანხმებული ვადები;
- სწრაფვამ იმისკენ, რომ, შეძლებისდაგვარად, თავიდან იქნეს აცილებული გარიგების გუნდის სხვადასხვა წევრის მიერ ხელმძღვანელობისთვის ერთი და იმავე საკითხისთვის მიმართვა.

## 1.8 აუდიტის პროცესი და ხარისხის კონტროლის პროცედურები - ფირმის დონე

94. ძირითადი ატრიბუტებია:

- ფირმის აუდიტის მეთოდოლოგია ადაპტირებულია პროფესიული სტანდარტების ცვლილებებისა და ხარისხის კონტროლის შიდა მიმოხილვისა და გარე ინსპექტირების შედეგების გათვალისწინებით;
- ფირმის აუდიტის მეთოდოლოგია მოიცავს მოთხოვნას იმის თაობაზე, რომ აუდიტის გარიგების გუნდის წევრებმა უნდა იმუშაონ პროფესიული სკეპტიციზმით, სათანადო დონეზე განახორციელონ პროფესიული განსჯა და სათანადო გადაწყვეტილებები მიიღონ;
- მეთოდოლოგია მოიცავს მოთხოვნას იმის შესახებ, რომ შესრულებულ სამუშაოზე აუცილებლად უნდა ხორციელდებოდეს სათანადო ზედამხედველობა და ტარდებოდეს მისი მიმოხილვა;
- მეთოდოლოგია მოითხოვს აუდიტის სათანადო დოკუმენტაციის მომზადებას;
- ფირმაში დანერგილია და მოქმედებს აუდიტის ხარისხის კონტროლის მკაცრი პროცედურები, ხორციელდება აუდიტის ხარისხის მონიტორინგი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ტარდება შესაბამისი ზომები;
- აუცილებლობის შემთხვევაში, ტარდება გარიგების ხარისხის კონტროლის ქმედითი მიმოხილვა.

1.8.1 *ფირმის აუდიტის მეთოდოლოგია ადაპტირებულია პროფესიული სტანდარტების ცვლილებებისა და ხარისხის კონტროლის შიდა მიმოხილვისა და გარე ინსპექტირების შედეგების გათვალისწინებით*

95. მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორული ფირმის მიერ გამოყენებული აუდიტის ჩატარების მეთოდოლოგია არ იყოს სტატიკური, არამედ ვითარდებოდეს პროფესიულ სტანდარტებსა და ეკონომიკურ გარემოში მომხდარი ცვლილებების შესაბამისად. ამასთან, ფირმის აუდიტის მეთოდოლოგია და ინსტრუმენტები მუდმივად და დროულად იხვეწებოდეს, შიდა მიმოხილვებისა და მარეგულირებელი ორგანოების მიერ ჩატარებული გარე ინსპექტირების შედეგების გათვალისწინებით.

96. იმისათვის, რომ აჩვენოს მეთოდოლოგიის მუდმივი სრულყოფისთვის მზაობა, აუდიტორული ფირმა შეუძლია მიზეზ-შედეგობრივი ანალიზის ჩატარება, შიდა მიმოხილვისა და გარე ინსპექტირების შედეგების მიხედვით, ნებისმიერი სისტემური პრობლემის გამოვლენისა და სათანადო ზომების გატარების მიზნით, რომლებიც მიმართული იქნება გამოყენებული მეთოდოლოგიისა და პროცესების გაუმჯობესებაზე.

1.8.2 *ფირმის აუდიტის მეთოდოლოგია მოიცავს მოთხოვნას იმის თაობაზე, რომ აუდიტის გარიგების გუნდის წევრებმა უნდა იმუშაონ პროფესიული სკეპტიციზმით, სათანადო დონეზე განახორციელონ პროფესიული განსჯა და სათანადო გადაწყვეტილებები მიიღონ*

97. აუდიტორული ფირმების უმეტესობა იყენებს საკუთარ მეთოდოლოგიას, ეფექტიანი აუდიტის ჩატარებაში თავისი თანამშრომლების დასახმარებლად და ასევე ხარისხი კონტროლის პროცესების ორგანიზების მიზნით. ზოგჯერ აღნიშნული მეთოდოლოგია გულისხმობს აუდიტის

პროგრამული უზრუნველყოფის გამოყენებას, რაც ხელს უწყობს გადაწყვეტილებების მიღებას და ქმნის ელექტრონულ სამუშაო დოკუმენტაციას, რომელთა ნახვა შესაძლებელია დისტანციურად.

98. ამგვარი მეთოდოლოგიები შეიძლება ძალიან ეფექტური მექანიზმი იყოს აუდიტის სტანდარტების მოთხოვნების თანამიმდევრული და მუდმივი დაცვის უზრუნველსაყოფად და იმის შესამოწმებლად, შესრულდა თუ არა აუდიტის პროცესის ყველა აუცილებელი ეტაპი. გარდა ამისა, მეთოდოლოგია ხელს უწყობს ასევე აუდიტორების მუშაობას დოკუმენტაციასთან და, როდესაც ეს დოკუმენტაცია ელექტრონული ფორმით არსებობს, ინფორმაციის სწრაფ გაცვლას, მათ შორის, სპეციალისტებთან, რომლებიც ტერიტორიულად მოშორებულ ქვედანაყოფებში იმყოფებიან.

99. თუმცა, არსებობს რისკი იმისა, რომ აუდიტის მეთოდოლოგიაში ძალიან დიდი რაოდენობის დირექტივების ჩართვა, უარყოფით გავლენას იქონიებს აუდიტის ხარისხის სხვა ელემენტებზე. მაღალი დონის დირექტიული ხასიათის მეთოდოლოგიის შემუშავების მიზეზი შეიძლება იყოს მოსალოდნელი სასამართლო პროცესის საფრთხე, ან ისეთი სიტუაცია, როდესაც აუდიტორის საქმიანობის რეგულირება და გარე ინსპექტირება ზედმეტად არის ორიენტირებული მოთხოვნების მკაცრად დაცვაზე. აუდიტის ხარისხთან დაკავშირებული რისკების მაგალითებია:

- თუ ფირმაში ზედმეტად ძლიერი აქცენტი კეთდება უპირატესად დირექტიული ხასიათის მეთოდოლოგიის დაცვაზე, არსებობს რისკი იმისა, რომ არასათანადო ყურადღება დაეთმობა ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ადაპტაციის საკითხს კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, რაც უნდა განახორციელონ გამოცდილმა თანამშრომლებმა და ასევე მათ მიერ საკითხის განხილვას იმის თაობაზე, აუცილებელია თუ არა დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება;
- თუ ზედმეტი ყურადღება ეთმობა პროცესს, რომელიც გამოიყენება აუდიტის ჩასატარებლად, ამან შეიძლება გამოიწვიოს გამოცდილი აუდიტის პარტნიორებისა და თანამშრომლების ყურადღების გადატანა სხვა რამეზე, რომლებიც მნიშვნელოვან განსჯას ახორციელებენ;
- თანამშრომელთა თავისუფალი მოქმედების ძალიან ძლიერმა შეზღუდვამ შეიძლება ამ პირებს მოტივაცია ჩაუხშოს და უარი თქვან აუდიტის პროფესიაში დარჩენაზე;
- იმის შესაძლებლობა, რომ პარტნიორები და თანამშრომლები დაშორდებიან იმ კომპანიას, რომლის აუდიტსაც ატარებენ.

1.8.3 *მეთოდოლოგია მოიცავს მოთხოვნას იმის შესახებ, რომ შესრულებულ სამუშაოზე აუცილებლად უნდა ხორციელდებოდეს სათანადო ზედამხედველობა და ტარდებოდეს მისი მიმოხილვა*

100. აუდიტში ძალიან დეტალურ სამუშაოებს შეიძლება ნაკლებად გამოცდილი თანამშრომლები ასრულებდნენ. ასეთ შემთხვევაში, ძალიან მნიშვნელოვანია, რომ მათ მიერ შესრულებულ ნებისმიერ სამუშაოს (დამკვეთთან ადგილზე იქნება ის შესრულებული თუ სხვაგან) ზედამხედველობას უწევდეს და ამოწმებდნენ გამოცდილი თანამშრომლები, მენეჯერები და პარტნიორები.

101. ზოგიერთი თანამედროვე მეთოდოლოგია ელექტრონული ფორმით არსებული სამუშაო დოკუმენტაციის განხილვის საშუალებას იძლევა დისტანციურად, რაც ხელს უწყობს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი საკითხების შესახებ ინფორმაციის ეფექტურ გაცვლასა და განხილვას, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების გუნდის წევრები სხვადასხვა ქვეყანაში ან სასაათო სარტყელში მუშაობენ. თუმცა, დისტანციურად შემოწმება შეიძლება ყოველთვის არ იყოს ეფექტური საშუალება, მაგალითად იმის შესაფასებლად, სათანადოდ ჩაატარეს თუ არა თანამშრომლებმა აუდიტი და წარმოაჩინეს თუ არა სათანადო დონის პროფესიული სკეპტიციზმი, ან ნაკლებად გამოცდილი თანამშრომლების უნარების და კომპეტენციების განვითარებისთვის.

1.8.4 *მეთოდოლოგია მოითხოვს აუდიტის სათანადო დოკუმენტაციის მომზადებას*

102. აუდიტის დოკუმენტაცია ბევრ ფუნქციას ასრულებს, მათ შორის:

- აუდიტის გარიგების გუნდს ეხმარება აუდიტის ჩატარებასა და დაგეგმვაში;

- ზედამხედველობის განხორციელებაზე პასუხისმგებელ გარიგების გუნდის წევრებს ეხმარება აუდიტის პროცესზე უშუალო ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის განხორციელებაში;
  - გარიგების გუნდს თავის სამუშაოზე პასუხისმგებლობის აღების შესაძლებლობას აძლევს;
  - ისეთი საკითხების ჩანაწერების წარმოებისა და შენახვის საშუალებას იძლევა, რომლებიც მნიშვნელოვანი იქნება მომავალი პერიოდების აუდიტშიც;
  - ხარისხის კონტროლის შიდა საფირმო მიმოხილვისა და ინსპექტირების და ასევე გარე ინსპექტირების ჩატარების საშუალებას იძლევა, შესაფერისი საკანონმდებლო, მარეგულირებელი და სხვა მოთხოვნების შესაბამისად.
103. ჩატარებული მნიშვნელოვანი განსჯისა და გამოტანილი დასკვნების დამამტკიცებელი არგუმენტაციის დოკუმენტირება, სავარაუდოდ, უფრო გაამკაცრებს ამ პროცესს და, შესაბამისად, ამგვარი განსჯისა და გამოტანილი დასკვნების ხარისხს. გამოვლენილი საკითხებისა და მათი გადაჭრის გზების დოკუმენტირება, სავარაუდოდ, აამაღლებს აუდიტორის აზროვნების პროცესის ხარისხს და გამოტანილი დასკვნების დასაბუთებულობის დონეს.
- 1.8.5 *ფირმაში დანერგილია და მოქმედებს აუდიტის ხარისხის კონტროლის მკაცრი პროცედურები, ხორციელდება აუდიტის ხარისხის მონიტორინგი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ტარდება შესაბამისი ზომები*
104. ხარისხის კონტროლის პროცედურების დანერგვა აუცილებელია, რათა ფირმა უზრუნველყოფილი იყოს რწმუნებით იმისა, რომ:
- აუდიტორული ფირმა იცავს პროფესიულ სტანდარტებსა და სათანადო საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს;
  - ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.<sup>10</sup>
105. ხარისხის კონტროლის პროცედურები უნდა ითვალისწინებდეს მონიტორინგის პროცედურას და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გამოსასწორებელი ზომების გატარებას. აუდიტის ჩატარება გულისხმობს სტანდარტებისა და აუდიტორული ფირმის შიდა პოლიტიკისა და პროცედურების დაცვას. გარდა ამისა, აუდიტი გულისხმობს განსხვავებული გამოცდილების მქონე თანამშრომელთა მხრიდან რთული გადაწყვეტილებების მიღებასა და პროფესიული განსჯის განხორციელებას, რომლებიც ზოგჯერ დროის დეფიციტის პირობებში მუშაობენ.
106. აუდიტის ხარისხის მონიტორინგის განხორციელება აუდიტორული ფირმის ფარგლებში მნიშვნელოვანი ღონისძიებაა, რომელიც წარმოქმნილი რისკებისა და შესაძლებლობების გამოვლენის საშუალებას იძლევა და უზრუნველყოფს სტანდარტების დაცვასა და პარტნიორებისა და თანამშრომლების სათანადო ქცევას.
107. ზოგიერთი აუდიტორული ფირმა საერთაშორისო მასშტაბით საქმიანობს, აუდიტორული ფირმების ქსელის მეშვეობით. ქსელში შემავალი ფირმები ხშირად აუდიტის ერთნაირ მეთოდოლოგიასა და ერთნაირ პოლიტიკასა და პროცედურებს იყენებენ ხარისხის კონტროლისა და მონიტორინგის სფეროში. გარდა ამისა, ზოგიერთ ქსელს დამუშავებული აქვს ერთნაირი მითითებები პროფესიულ ღირებულებებთან, ეთიკურ ნორმებთან და ქცევასთან მიმართებით და გააჩნიათ პროგრამები, რომლებიც ორიენტირებულია პარტნიორებისა და თანამშრომლების ცოდნისა და გამოცდილების გაფართოებაზე.
108. აუდიტთან მიმართებით შეიძლება ტარდებოდეს არა მარტო ხარისხის მონიტორინგის შიდა პროცედურები, არამედ ხარისხის გარე ინსპექტირებაც. ამგვარი შემოწმების (მათ შორის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოების მიერ ჩატარებული ინსპექტირების) შედეგები

<sup>10</sup> აუდიტისა და მარეგულირებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ გამოსცა ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი, ხკსს 1, რომელიც განსაზღვრავს იმ საქმიანობებს, რომელთან მიმართებითაც აუდიტორულმა ფირმებმა უნდა შეიმუშაონ პოლიტიკა და პროცედურები და, მაშასადამე, მიაღწიონ ამ მიზანს.

მნიშვნელოვანი მარეგულირებელი მექანიზმია, რადგან ისეთი ზომების გატარების შესაძლებლობას იძლევა, რაც ხელს უწყობს აუდიტის ხარისხის ამაღლებას.

109. მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორულმა ფირმებმა ცალკეული აუდიტის დონეზე გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამოსწორების გარდა, სათანადო ზომები მიიღონ სისტემური პრობლემების გადასაჭრელად, რომელიც გამოვლინდება როგორც შიდასაფირმო, ისე გარე მონიტორინგის პროცესის შედეგად.

1.8.6 *აუცილებლობის შემთხვევაში, ტარდება გარიგების ხარისხის კონტროლის ქმედითი მიმოხილვა*

110. ცალკეული გარიგების ხარისხის კონტროლის ეფექტური მიმოხილვა საშუალებას იძლევა, ობიექტურად შეფასდეს აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯა და დასკვნები, რომლებიც გამოიტანეს აუდიტორის დასკვნის შედგენისას. ამგვარი მიმოხილვები აუცილებლად უნდა ტარდებოდეს საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების აუდიტსა და ასევე ფირმის მიერ ჩატარებული სხვა სუბიექტების აუდიტთან მიმართებითაც, რომლის მიმოხილვის ჩატარებას თვითონ ფირმა მიიჩნევს მიზანშეწონილად, მაგალითად საზოგადოებრივი დაინტერესების პირების აუდიტისთვის.

111. ეფექტურად ჩატარებული ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა გულისხმობს მნიშვნელოვანი საკითხებისა და დასკვნების განხილვას, გარიგებასთან დაკავშირებული ცალკეული დოკუმენტების შემოწმებას შერჩევით, ასევე ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვას. ხარისხის კონტროლის ამგვარ მიმოხილვას უნდა ატარებდნენ აუცილებელი გამოცდილების, უფლებამოსილებისა და დროის მქონე პირები. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ეფექტურობის უზრუნველსაყოფად აუცილებელია ეფექტური ურთიერთკავშირების დამყარება მიმოხილვაზე პასუხისმგებელ პარტნიორსა და გარიგების პარტნიორს შორის, რათა დროულად ჩატარდეს მიმოხილვის პროცედურები და აუდიტის გარიგების გუნდს, მიმოხილვის შედეგების მიხედვით, სათანადო ზომების მიღების შესაძლებლობა ჰქონდეს.

### 1.9 აუდიტის პროცესი და ხარისხის კონტროლის პროცედურები - ქვეყნის დონე

112. ძირითადი ატრიბუტებია:

- დანერგილია აუდიტისა და სხვა სტანდარტები, სადაც ნათლად არის განსაზღვრული აუდიტის მიზნები და ამა თუ იმ შემთხვევაში გამოსაყენებელი კონკრეტული მოთხოვნები;
- აუდიტის გარე ინსპექტირებაზე პასუხისმგებელი ორგანოები ინსპექტირებისას იხილავენ როგორც აუდიტორული ფირმების, ისე ცალკეული აუდიტის გარიგების დონის შესაბამის აუდიტის ხარისხის ატრიბუტებს;
- არსებობს არასათანადოდ ჩატარებული აუდიტის შემთხვევების მოკვლევისა და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გასატარებელი დისციპლინარული ზომების ეფექტური სისტემები.

1.9.1 *დანერგილია აუდიტისა და სხვა სტანდარტები, სადაც ნათლად არის განსაზღვრული აუდიტის მიზნები და ამა თუ იმ შემთხვევაში გამოსაყენებელი კონკრეტული მოთხოვნები*

113. აუდიტთან დაკავშირებული და სხვა მოთხოვნები შეიძლება დადგენილი იყოს კანონმდებლობით, ან ბუღალტერთა ადგილობრივი პროფესიული ორგანიზაციების მიერ. მნიშვნელოვანია, რომ ამგვარი მოთხოვნები ხარისხიანად იყოს დამუშავებული და ნათლად წარმოაჩენდეს იმ მიზნებს, რომლის მისაღწევადაც არის ისინი განკუთვნილი. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები შეიცავს მიზნებს, მოთხოვნებსა და განყოფილებას "გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა".

114. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გულმოდგინედ შემუშავებული, საერთაშორისო დონეზე გამოსაყენებელი პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის ადგენს მაღალი ხარისხის ეთიკურ სტანდარტებს. ბუღალტერთა განათლების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო ამუშავებს და სრულყოფს პროფესიონალ ბუღალტერთა სასწავლო პროგრამებს, რომლებიც მოიცავს ტექნიკური კომპეტენციის, პროფესიული უნარების, პროფესიული ღირებულებების, ეთიკისა და ქცევის მოთ-



ხოვენებს პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის, რაც აისახება საბჭოს მიერ გამოცემულ განათლების საერთაშორისო სტანდარტებში. ამ სტანდარტებს უკვე მრავალ ქვეყანაში იყენებენ.

115. მნიშვნელოვანია, რომ სტანდარტები გადაიხედებოდეს მათი დანერგვისა და გამოყენების შედეგად მიღებული კომენტარების საფუძველზე. თუმცა, სტანდარტების დამდგენ ორგანოებს აუცილებლად უნდა ახსოვდეთ, რა გავლენა შეიძლება იქონიოს სტანდარტებში ცვლილებების რეგულარულად შეტანამ აუდიტორების სწავლებასა და ამ სტანდარტების პრაქტიკაში დანერგვაზე. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია თავისი წევრი ორგანიზაციებისგან მოითხოვს, რომ მათ სათანადო ზომები მიიღონ თავიანთ იურისდიქციებში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსისა და ბუღალტერთა განათლების საერთაშორისო სტანდარტების აღიარებისა და დანერგვის უზრუნველსაყოფად, ან ხელი შეუწყონ მათ დანერგვას, იმისდა მიხედვით, რა ვალდებულებები ეკისრება ბსფ-ის წევრ ორგანიზაციებს შესაბამის ქვეყნებში. ზოგიერთ ქვეყანაში, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში შეაქვთ გარკვეული ცვლილებები ან დამატებები, დამატებითი ეროვნული მოთხოვნების გასათვალისწინებლად.
- 1.9.2 *აუდიტის გარე ინსპექტირებაზე პასუხისმგებელი ორგანოები შემოწმებისას იხილავენ როგორც აუდიტორული ფირმების, ისე აუდიტის ცალკეული გარიგების დონის შესაბამის აუდიტის ხარისხის ატრიბუტებს*
116. აუდიტის გარე ინსპექტირება შესაძლებლობას იძლევა, შეფასდეს, როგორ იცავენ აუდიტორები აუდიტის სტანდარტებს, ასევე (მათი უფლებამოსილებისდა მიხედვით) აუდიტის ხარისხის სხვა ასპექტებს. გარე ინსპექტირების შედეგების მიხედვით აუდიტორული ფირმების მიერ გატარებული ზომები ხელს შეუწყობს აუდიტის ეფექტიანობის ამაღლებას, ხოლო იმ შემთხვევაში, როდესაც ინსპექტირების შედეგები ქვეყნდება – გამოიწვევს დაინტერესებულ მხარეთა გათვითცნობიერების დონის ამაღლებას აუდიტის ხარისხთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ. აუცილებელია, რომ აუდიტის გარე ინსპექტირების შედეგები გარკვეული პერიოდის შემდეგ გაანალიზდეს და გადაეცეს სტანდარტების დამდგენ ორგანოებს.
- 1.9.3 *არსებობს არასათანადოდ ჩატარებული აუდიტის შემთხვევების მოკვლევისა და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გასატარებელი დისციპლინარული ზომების ეფექტური სისტემები*
117. მოკვლევის ჩატარება და სათანადო დისციპლინარული ზომების გატარება შეუძლიათ ბუღალტერთა პროფესიულ ორგანიზაციებს. თუმცა, ისევე, როგორც აუდიტის გარე ინსპექტირების შემთხვევაში, საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტებსა და საზოგადოებრივი დაინტერესების სხვა პირებთან მიმართებით, ამ ფუნქციებს ხშირად ასრულებენ აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი დამოუკიდებელი ორგანოები.
118. შესაძლებელია, რთული იყოს არასათანადოდ ჩატარებული აუდიტის დამამტკიცებელი მტკიცებულებების გამოვლენა, კერძოდ, თუ გავითვალისწინებთ იმ ფაქტს, აუდიტორის სამუშაოს მნიშვნელოვანი ნაწილი საჭიროებს პროფესიულ განსჯას და ამის საფუძველზე სათანადო გადაწყვეტილებების მიღებას, ხოლო კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებში მოცემული კრიტერიუმები ზოგჯერ ნათლად არ არის ჩამოყალიბებული და რთულია მათი აღსრულება. დისციპლინარული ზომების ეფექტიანობა მით უფრო მაღლდება, რაც უფრო ზუსტად არის განსაზღვრული კრიტერიუმები იმისა, რა მიიჩნევა არასათანადოდ ჩატარებულ აუდიტად.
119. გარდა ამისა, სათანადო ორგანოებს უნდა გააჩნდეს სხვადასხვა სანქციები, მათ შორის, გარკვეულ გარემოებებში აუდიტორული ფირმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების ლიცენზიების გაუქმების უფლებამოსილება. მართალია, ამგვარი ზომების გამოყენება შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს განსაკუთრებულ შემთხვევებში, მაგრამ აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების პროცესის ეფექტიანობა მით უფრო მაღალი იქნება, თუ ნაკლებად სერიოზული პრობლემების გამოვლენის შემთხვევებისთვის იარსებებს მათი შესაბამისი სანქციები, მაგალითად ჯარიმები და იძულებითი გადამზადება.

# მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურული საფუძვლები

წინამდებარე შეცვლილი მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურული საფუძვლები იმ დროს ჩაანაცვლებს დღემდე არსებულ მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურულ საფუძვლებს, როდესაც ძალაში შევა მგსს 3000 (გადასინჯული) - *მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა*.

## შინაარსი

	პუნქტები
<b>შესავალი</b> .....	1-4
ეთიკური პრინციპები და ხარისხის მართვის სტანდარტები .....	5-9
მარწმუნებელი გარიგებების აღწერა .....	10-11
დამოწმების გარიგებები და უშუალო შეფასების გარიგებები .....	12-13
განსხვავებები დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასა და შეზღუდული რწმუნების გარიგებას შორის .....	14-16
სტრუქტურული საფუძვლების მოქმედების სფერო .....	17-19
ანგარიშები არამარწმუნებელი გარიგებების შესახებ .....	20-21
მარწმუნებელ გარიგებაზე დათანხმების აუცილებელი წინაპირობები.....	22-25
მარწმუნებელი გარიგების ელემენტები .....	26
სამი მხარის ურთიერთობა .....	27-38
განსახილველი საგანი .....	39-41
კრიტერიუმები .....	42-49
მტკიცებულებები .....	50-82
მარწმუნებელი ანგარიში .....	83-92
სხვა საკითხები .....	93-95
პრაქტიკოსის სახელის არასათანადოდ გამოყენება.....	96
1-ლი დანართი: აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტები, მათი კავშირი ერთმანეთთან და ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსთან	
მე-2 დანართი: დამოწმების გარიგებები და უშუალო შეფასების გარიგებები	
მე-3 დანართი: მარწმუნებელი გარიგების მხარეები	
მე-4 დანართი: მარწმუნებელი გარიგებების განსახილველი საგნების კლასიფიკაცია	

## შესავალი

1. წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლების ერთადერთი მიზანია ხელი შეუწყოს მარწმუნებელი გარიგების ელემენტებისა და მიზნების და ისეთი გარიგების უკეთ გაგებას, რომელთა მიმართაც გამოიყენება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს), მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტები (მგსს) და მარწმუნებელი გარიგების საერთაშორისო სტანდარტები (მგსს).
2. ეს სტრუქტურული საფუძვლები არ არის სტანდარტი და, შესაბამისად, არ ადგენს რაიმე მოთხოვნებს (ან ძირითად პრინციპებსა და პროცედურებს) აუდიტის, მიმოხილვის ან სხვა მარწმუნებელი გარიგების შესასრულებლად.<sup>1</sup> ამგვარად, მარწმუნებელ ანგარიშში არ შეიძლება იმის აღნიშვნა, რომ მოცემული გარიგება შესრულდა სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად, არამედ მითითებული უნდა იყოს მარწმუნებელი გარიგებების შესაბამისი სტანდარტები. მარწმუნებელი გარიგებების სტანდარტები მოიცავს მიზნების აღწერას, მოთხოვნებს, განყოფილებას „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“, შესავალ მასალას და ტერმინების განმარტებებს, რომლებიც შესაბამისობაშია წინამდებარე სტრუქტურულ საფუძვლებთან და გამოიყენება აუდიტის, მიმოხილვისა და სხვა მარწმუნებელი გარიგებების შესასრულებლად. 1-ელ დანართში მოცემულ სქემაზე ნაჩვენებია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ცალკეული დოკუმენტის მოქმედების სფერო, ამ სტანდარტების ურთიერთკავშირი და ასევე კავშირი ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსთან (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები)* (ბესსს-ის კოდექსი).
3. სტრუქტურულ საფუძვლებში განსაზღვრულია უფლებამოსილების ჩარჩოები:
  - ა) პრაქტიკოსებისთვის, რომლებიც ასრულებენ მარწმუნებელ გარიგებებს;
  - ბ) სხვა პირთათვის, რომლებიც მონაწილეობენ მარწმუნებელ გარიგებებში, მათ შორის მარწმუნებელი ანგარიშის გამიზნული მომხმარებლებისა და პრაქტიკოსის დამქირავებელი მხარისთვის („დამკვეთი მხარე“); და
  - გ) აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოსთვის, მარწმუნებელი გარიგებების სტანდარტების, პრაქტიკის შენიშვნებისა და სხვა მასალის დამუშავებისას.
4. ქვემოთ მოცემულია წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლების მოკლე მიმოხილვა:
  - *შესავალი*: წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლები ეხება პრაქტიკოსების მიერ შესრულებულ მარწმუნებელ გარიგებებს;
  - *მარწმუნებელი გარიგებების აღწერა*: ამ განყოფილებაში დახასიათებულია მარწმუნებელი გარიგებები და ახსნილია, რა განსხვავებაა უშუალო შეფასების გარიგებებსა და დამოწმების გარიგებებს შორის, ასევე დასაბუთებული და შეზღუდული რწმუნების გარიგებებს შორის;
  - *სტრუქტურული საფუძვლების მოქმედების სფერო*: ამ განყოფილებაში ახსნილია, რა განსხვავებაა მარწმუნებელ გარიგებებსა და სხვა გარიგებებს შორის, როგორცაა მაგალითად გარიგებები საკონსულტაციო მომსახურებაზე;
  - *მარწმუნებელი გარიგების აუცილებელი წინაპირობები*: ამ განყოფილებაში განხილულია წინაპირობები, რომელთა არსებობაც აუცილებელია იმისთვის, რომ პრაქტიკოსი დაეთანხმოს მარწმუნებელი გარიგების შესრულებას;
  - *მარწმუნებელი გარიგების ელემენტები*: ამ განყოფილებაში განსაზღვრული და განხილულია პრაქტიკოსების მიერ შესრულებული მარწმუნებელი გარიგებების დამახასიათებელი ხუთი ელემენტი: სამი მხარის ურთიერთობა, განსახილველი საგანი, კრიტერიუმები, მტკიცე-

<sup>1</sup> იხ. „ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის წინასიტყვაობა“.

ბულებები და მარწმუნებელი გარიგების ანგარიში. აქ ახსნილია მნიშვნელოვანი განსხვავებები დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასა და შეზღუდული რწმუნების გარიგებებს შორის. გარდა ამისა, განხილულია მარწმუნებელი გარიგებების განსახილველი საგნების ნაირსახეობები, მიზანშეწონილი კრიტერიუმების აუცილებელი მახასიათებლები, რისკისა და არსებითობის როლი მარწმუნებელ გარიგებებში და რა ფორმით გამოიხატება პრაქტიკოსის დასკვნა დასაბუთებული და შეზღუდული რწმუნების გარიგებებში;

- *სხვა საკითხები*: ამ განყოფილებაში განხილულია პრაქტიკოსის ვალდებულებები ინფორმირებასთან დაკავშირებით (რომლებიც არ მოიცავს მარწმუნებელი ანგარიშის მეშვეობით ინფორმირებაზე პასუხისმგებლობას), დოკუმენტაციის მომზადებასა და პრაქტიკოსის სახელის ასოცირების შედეგებთან გარიგების განსახილველ საგანთან და განსახილველი საგნის შესახებ ინფორმაციასთან (განსახილველი საგნის ინფორმაცია).

### ეთიკური პრინციპები და ხარისხის მართვის სტანდარტები

5. ხარისხის მართვის სისტემის არსებობამ ფირმებში, რომლებიც მარწმუნებელ გარიგებებს ასრულებენ და ეთიკური პრინციპების დაცვამ, მათ შორის დამოუკიდებლობის მოთხოვნების, ფართო აღიარება მოიპოვა, ერთი მხრივ, იმიტომ, რომ საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება და, მეორე მხრივ, იმიტომ, რომ ზემოაღნიშნული ასპექტები მაღალი ხარისხის მარწმუნებელი გარიგებების განუყოფელ ნაწილებად მიიჩნევა. ამგვარი გარიგებები სრულდება მარწმუნებელი გარიგებების სტანდარტების შესაბამისად, რომლებიც ეყრდნობა შემდეგ წინაპირობებს:
  - ა) გარიგების გუნდის წევრებსა და გარიგების ხარისხის მიმომხილველზე (ისეთ გარიგებებში, რომლისთვისაც გარიგების ხარისხის მიმომხილველი იქნება დანიშნული) ვრცელდება მარწმუნებელ გარიგებებთან დაკავშირებული ბესს-ის კოდექსის დებულებები, ასევე სხვა პროფესიული თუ კანონმდებლობით განსაზღვრული მოთხოვნები, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია; და
  - ბ) გარიგების შემსრულებელი პრაქტიკოსი არის ისეთი ფირმის წარმომადგენელი, რომელზეც ვრცელდება ხმს 1<sup>2</sup>, ან ხარისხის მართვის სისტემაზე ფირმის პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული სხვა პროფესიული ან კანონმდებლობით განსაზღვრული მოთხოვნები, რომლებიც ხმს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია.

### ბესს-ის კოდექსი

6. ბესს-ის კოდექსი ადგენს პროფესიული ეთიკის ძირითად პრინციპებს. ეს პრინციპებია:
  - ა) პატიოსნება;
  - ბ) ობიექტურობა;
  - გ) პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება;
  - დ) კონფიდენციალურობა; და
  - ე) პროფესიული ქცევა.ეთიკის ძირითადი პრინციპები განსაზღვრავს პროფესიონალი ბუღალტრის ქცევის ნორმებს.
7. ბესს-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.
8. ბესს-ის კოდექსი შეიცავს სხვადასხვა საკითხის შესახებ მოთხოვნებს და მათ გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალას. ბესს-ის კოდექსი დამოუკიდებლობას განმარტავს, როგორც აზრო-

<sup>2</sup> ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი (ხმს) 1 – „ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმომხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.

ვნებისა და გარეგნული დამოუკიდებლობის ერთობლიობას. სუბიექტისგან დამოუკიდებლობა უზრუნველყოფს მარწმუნებელი გარიგების შესახებ დასკვნის ჩამოყალიბებას ნებისმიერი ისეთი ფაქტორის ზემოქმედების გარეშე, რომელსაც შეუძლია პრაქტიკოსის დასკვნის დისკრედიტაცია. დამოუკიდებლობა ზრდის საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტრის შესაძლებლობას, იმოქმედოს პატიოსნად, იყოს ობიექტური და შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი.

### ხმს 1

9. ხმს 1 ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას, უზრუნველყოს ხარისხის მართვის სისტემის შექმნა, დანერგვა და ფუნქციონირება მარწმუნებელი გარიგებებისთვის<sup>3</sup>. ხარისხის მართვის სისტემა მოიცავს შემდეგ რვა კომპონენტს<sup>4</sup>:
- 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.

### მარწმუნებელი გარიგებების აღწერა

10. 'მარწმუნებელი გარიგება' აღნიშნავს ისეთ გარიგებას, რომლის დროსაც პრაქტიკოსი კრებს საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად, რომლის მიზანია, პასუხისმგებელი მხარის გარდა, სხვა გამიზნული მომხმარებლის ნდობის დონის ამაღლება, კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგის შესახებ.
11. განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგი არის ინფორმაცია, რომელიც მიიღება კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის მიმართ, მაგალითად:
- ფინანსური ანგარიშგება (შედეგი) მიიღება სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის, ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების (განსახილველი საგანი) გაზომვის შედეგად, რაც განხორციელდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების გამოყენებით (კრიტერიუმები);
  - ანგარიში შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ (შედეგი) მიიღება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის პროცესების (განსახილველი საგანი) ეფექტიანობის შეფასების შედეგად, რაც განხორციელდა შესაბამისი კრიტერიუმების გამოყენებით;
  - სუბიექტის საქმიანობის მაჩვენებლები (შედეგი) მიიღება მისი საქმიანობის სხვადასხვა ასპექტის (განსახილველი საგანი) შედეგების გაზომვით, სუბიექტის საქმიანობის შეფასების შესაბამისი მეთოდის (კრიტერიუმები) გამოყენებით;
  - ანგარიში სათბურის გაზების ემისიის შესახებ (შედეგი) მიიღება სუბიექტის მიერ გამოყოფილი სათბურის გაზების (განსახილველი საგანი) გაზომვის შედეგად, რაც განხორციელდა სათბურის გაზების ემისიების აღიარების, შეფასებისა და წარდგენისთვის დადგენილი პროტოკოლების (კრიტერიუმები) გამოყენებით;

3. ხმს 1, 1-ელი პუნქტი.

4. ხმს 1, მე-6 პუნქტი.

- ანგარიში მოთხოვნების დაცვის (შედეგი) შესახებ მიიღება, მაგალითად, სუბიექტის მიერ საკანონმდებლო მოთხოვნების (განსახილველი საგანი) დაცვის შეფასებით, საკანონმდებლო მოთხოვნებთან (კრიტერიუმები) შედარებით.

ტერმინი `ინფორმაცია განსახილველი საგნის შესახებ (შემდგომში - განსახილველი საგნის ინფორმაცია)` გამოიყენება კრიტერიუმების საფუძველზე განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგის აღსანიშნავად. პრაქტიკოსი სწორედ განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ კრებს საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს, რომელსაც ეყრდნობა მისი დასკვნა.

### დამოწმების გარიგებები და უშუალო შეფასების გარიგებები

12. დამოწმების გარიგებებში განსახილველ საგანს კრიტერიუმების გამოყენებით პრაქტიკოსი კი არ ზომავს ან აფასებს, არამედ სხვა მხარე. ამასთან, ზემოაღნიშნული სხვა მხარე ხშირად გაზომვის ან შეფასების შედეგად მიღებულ ინფორმაციას (განსახილველი საგნის ინფორმაცია) წარმოადგენს ანგარიშის ან გარკვეული ტიპის განცხადების სახით. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება წარმოდგენილი იყოს პრაქტიკოსის მიერ შედგენილ მარწმუნებელ ანგარიშში. პრაქტიკოსის დასკვნა მიუთითებს, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას განსახილველი საგნის ინფორმაცია. (იხ. ასევე 85-ე პუნქტი).
13. უშუალო შეფასების გარიგებებში თვითონ პრაქტიკოსი აფასებს ან ზომავს განსახილველ საგანს კრიტერიუმების გამოყენებით. გარდა ამისა, პრაქტიკოსი იყენებს მარწმუნებელი მომსახურების შესასრულებლად (რწმუნების მოსაპოვებლად) აუცილებელ უნარებსა და მეთოდებს, საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგების შესახებ, კრიტერიუმების გამოყენებით. ამგვარი მტკიცებულებები პრაქტიკოსმა შეიძლება მოიპოვოს განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის პროცესში, ასევე შეფასების ან გაზომვის განხორციელებამდე ან მის შემდეგ. უშუალო შეფასების გარიგების დროს, პრაქტიკოსის დასკვნაში აღწერილია კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგი, ხოლო პრაქტიკოსის დასკვნა გამოხატულია განსახილველი საგნისა და შესაბამისი კრიტერიუმების ტერმინებით. ზოგიერთი ტიპის უშუალო შეფასების გარიგებებში პრაქტიკოსის დასკვნა წარმოადგენს თვითონ განსახილველი საგნის ინფორმაციას ან მის ნაწილს. (იხ. მე-2 დანართი)

### განსხვავებები დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასა და შეზღუდული რწმუნების გარიგებას შორის

14. დასაბუთებული რწმუნების გარიგებაში, პრაქტიკოსი მარწმუნებელი გარიგების რისკს ამცირებს არსებული გარემოებებისთვის მისაღებ დაბალ დონემდე, რის საფუძველზეც აყალიბებს დასკვნას. პრაქტიკოსის დასკვნა გამოიხატება ისეთი ფორმით, რომელიც გადმოსცემს პრაქტიკოსის მოსაზრებას კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგების შესახებ.
15. შეზღუდული რწმუნების გარიგებაშიც პრაქტიკოსი მარწმუნებელი გარიგების რისკს ამცირებს არსებული გარემოებებისთვის 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 იმგვარად იგეგმება, რომ პრაქტიკოსმა მიიღოს რწმუნების ისეთი დონე, რაც, მისი პროფესიული შეფასებით, 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.

16. მარწმუნებელი გარიგებების მთელი ნაირსახეობების დიაპაზონის ფარგლებში, ცალკეული მარწმუნებელი გარიგებისთვის ცნება „გონივრული რწმუნება“ შეიძლება სრულიად განსხვავებული იყოს, დაწყებული ისეთი რწმუნებიდან, რომელიც ცოტათი მეტია რწმუნების ისეთ დონეზე, რაც, სავარაუდოდ, ხელს შეუწყობს გამიზნული მომხმარებლების ნდობის დონის ამაღლებას განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ იმდენად, რაც აშკარად მეტი იქნება არაარსებითზე, დამთავრებული ისეთი დონით, რაც ცოტათი ნაკლები იქნება დასაბუთებულ რწმუნებაზე. იმის დადგენა, კონკრეტულ გარიგებაში რა დონის რწმუნება იქნება გონივრული, რწმუნების დონეების ზემოაღნიშნული დიაპაზონიდან, პროფესიული განსჯის საგანია, რაც დამოკიდებული იქნება გარიგების კონკრეტულ გარემოებებზე, მათ შორის გამიზნული მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის საინფორმაციო მოთხოვნილებებზე, ასევე კრიტერიუმებსა და მოცემული გარიგების განსახილველ საგანზე. ცალკეულ შემთხვევებში, შედეგები, რასაც გამოიწვევს ის ფაქტი, თუ გამიზნული მომხმარებლები არაადეკვატურ დასკვნას მიიღებენ, შეიძლება იმდენად მნიშვნელოვანი იყოს, რომ აუცილებელი გახდეს დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შესრულება, რათა პრაქტიკოსმა კონკრეტულ გარემოებებში მიიღოს ზემოაღნიშნული გონივრული რწმუნება.

### სტრუქტურული საფუძვლების მოქმედების სფერო

17. პრაქტიკოსების მიერ შესრულებული ყველა გარიგება არ არის მარწმუნებელი. ქვემოთ ჩამოთვლილია სხვა სახის გარიგებები, რომლებიც არ აკმაყოფილებს მე-10 პუნქტში მოცემულ განმარტებას (და ამდენად არ ხვდება მოცემული სტრუქტურული საფუძვლების მოქმედების სფეროში):

- გარიგებები, რომლებიც განეკუთვნება დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების (დმსს) მოქმედების სფეროს, როგორცაა, მაგალითად შეთანხმებული პროცედურების ჩატარება და გარიგებები კომპილაციის შესახებ;<sup>5</sup>
- საგადასახადო დეკლარაციების მომზადება, რომელიც არ მოიცავს პრაქტიკოსის რწმუნებას;
- საკონსულტაციო მომსახურების გარიგებები,<sup>6</sup> როგორცაა კონსულტაციები მენეჯმენტისა და საგადასახადო დაბეგვრის საკითხებზე.

18. მარწმუნებელი გარიგება შესაძლოა უფრო დიდი გარიგების ნაწილი იყოს, მაგალითად, როდესაც საწარმოს შექმნის საკითხებზე საკონსულტაციო მომსახურების გარიგება ითვალისწინებს რწმუნების გამოხატვას გასული პერიოდების ან პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე. ასეთ ვითარებაში, წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლები გამოსადეგი იქნება მხოლოდ გარიგების იმ ნაწილისთვის, რომელიც რწმუნების გამოხატვას ითვალისწინებს.

19. ქვემოთ განხილულია ისეთი გარიგების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება შეესაბამებოდეს მე-10 პუნქტში მოცემულ მარწმუნებელი გარიგების განმარტებას, მაგრამ არ მიიჩნევა მარწმუნებელ გარიგებად წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლების მიზნებისთვის:

- ა) გარიგებები, რომელთა მიზანია ჩვენების მიცემა ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტის, დაბეგვრის ან სხვა საკითხებზე გამართულ სასამართლო პროცესებზე; და

<sup>5</sup> დმსს 4400 - „გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“ და დმსს 4410 (გადასინჯული) - „კომპილაციური გარიგებები“.

<sup>6</sup> საკონსულტაციო მომსახურების გარიგებაში პრაქტიკოსი იყენებს კონსულტაციების გაწევის პროცესისთვის აუცილებელ ტექნიკურ უნარებს, განათლებას, დაკვირვებას, გამოცდილებასა და ცოდნას. საკონსულტაციო მომსახურების გარიგებები გულისხმობს ანალიტიკურ პროცესს, რომელიც, როგორც წესი, მოიცავს: მიზნების განსაზღვრას, ფაქტობრივი ინფორმაციის მიღებას, პრობლემების ან შესაძლებლობების დადგენას, ალტერნატიული ვარიანტების შეფასებას, რეკომენდაციების მომზადებას, მათ შორის გასატარებელი ღონისძიებების შემუშავებას, შედეგების ინფორმირებასა და ზოგჯერ რეკომენდებული ღონისძიებების პრაქტიკაში გატარებას და მასზე კონტროლის განხორციელებას. საზოგადოდ, საკონსულტაციო ხასიათის ანგარიშები (თუ კი შეიქმნება) იწერება თხრობითი/აღწერილობითი ფორმით („ვრცელი ფორმატი“). როგორც წესი, შესრულებული სამუშაო მხოლოდ დამკვეთისათვის არის სასარგებლო და გამოსაყენებელი. სამუშაოს ხასიათი და მასშტაბები განისაზღვრება პრაქტიკოსსა და დამკვეთს შორის შეთანხმებით. ნებისმიერი ისეთი მომსახურება, რომელიც აკმაყოფილებს მარწმუნებელი გარიგების განმარტებას, არ არის საკონსულტაციო მომსახურება, არამედ მარწმუნებელი გარიგებაა.

- ბ) გარიგებები, რომლებიც ითვალისწინებს პროფესიული მოსაზრებების, შეხედულებების ან რაიმე სახის ფორმულირების/განცხადების მომზადებას, საიდანაც მომხმარებელი მიიღებს გარკვეულ რწმუნებას, თუ ქვემოთ ჩამოთვლილი ყველა პირობა არსებობს:
- (i) მოსაზრებები, შეხედულებები ან ზემოაღნიშნული ფორმულირება მხოლოდ არაპირი-თადია მთლიან გარიგებასთან მიმართებით;
  - (ii) ნებისმიერი შედგენილი წერილობითი ანგარიშის გამოყენება ნათლად შეზღუდულია და განკუთვნილია მხოლოდ წინასწარ გამიზნული მომხმარებლებისთვის, რომელიც პრაქტიკოსის ანგარიშში არის დაფიქსირებული;
  - (iii) კონკრეტულ გამიზნულ მომხმარებელთან შეთანხმების თანახმად, გარიგება გამიზ-ნული არ არის იმისათვის, რომ უზრუნველყოს რწმუნება; და
  - (iv) პრაქტიკოსის ანგარიშში გარიგება არ არის წარმოჩენილი, როგორც მარწმუნებელი.

### ანგარიშები არამარწმუნებელი გარიგებების შესახებ

20. როდესაც პრაქტიკოსი ანგარიშს წერს გარიგებაზე, რომელიც წინამდებარე სტრუქტურული საფუ-ძვლების შესაბამისად მარწმუნებელი გარიგება არ არის, პრაქტიკოსმა ნათლად უნდა მიუთითოს, რითი განსხვავდება მოცემული ანგარიში მარწმუნებელი ანგარიშისგან. ამგვარად, მომხმარე-ბელში არევ-დარევა რომ არ გამოიწვიოს, ანგარიშში, რომელიც მარწმუნებელი გარიგების ანგა-რიში არ არის, პრაქტიკოსმა თავი უნდა აარიდოს, მაგალითად:
- რაიმე ნართაულ განცხადებას წინამდებარე სტრუქტურულ საფუძვლებთან, ან მარწმუნე-ბელი გარიგებების სტანდარტებთან შესაბამისობის შესახებ;
  - სიტყვების 'რწმუნება', 'აუდიტი' ან 'მიმოხილვა' უადგილო გამოყენებას;
  - ანგარიშში ისეთ განცხადებას, რაც შეიძლება შეცდომით მიიღონ ისეთ დასკვნად, რომელიც განკუთვნილია გამიზნული მომხმარებლის ნდობის ხარისხის ასამაღლებლად, კრიტერი-უმების გამოყენებით განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგის შესახებ.
21. პრაქტიკოსი და პასუხისმგებელი მხარე შესაძლოა შეთანხმდნენ გარიგებაში წინამდებარე სტრუქ-ტურული საფუძვლების პრინციპების გამოყენებაზე, როდესაც არ არსებობს სხვა გამიზნული მომხმარებელი, პასუხისმგებელი მხარის გარდა, ხოლო შესაბამისი მარწმუნებელი გარიგების სტანდარტების ყველა სხვა მოთხოვნა შესრულებულია. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსის ანგა-რიში უნდა მოიცავდეს განცხადებას იმის შესახებ, რომ ამ ანგარიშის გამოყენება შეუძლია მხოლოდ მოცემულ პასუხისმგებელ მხარეს.

### მარწმუნებელ გარიგებაზე დათანხმების აუცილებელი წინაპირობები

22. მარწმუნებელი გარიგების შესრულებაზე ან გაგრძელებაზე გადაწყვეტილების მიღებისას გასათ-ვალისწინებელია შემდეგი აუცილებელი წინაპირობების არსებობა:
- ა) შესაფერისი მხარეების (ე.ი. პასუხისმგებელი მხარის, პირების, რომლებმაც განახორციელეს განსახილველი საგნის რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი შეფასება და დამკვეთი მხარის, გარემოებების და მიხედვით) ფუნქციები და პასუხისმგებლობები კონკრეტული გარემო-ებების შესაფერისია; და
  - ბ) გარიგებას გააჩნია ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი მახასიათებელი:
    - (i) შესაფერისია განსახილველი საგანი;
    - (ii) კრიტერიუმები, რომელთა გამოყენება პრაქტიკოსის მიერ მოსალოდნელია განსახი-ლველი საგნის ინფორმაციის მოსამზადებლად, მოცემული გარიგებისთვის შესაფე-რისია, მათ შორის მათ გააჩნიათ 44-ე პუნქტში აღწერილი მახასიათებლები;
    - (iii) კრიტერიუმები, რომელთა გამოყენება პრაქტიკოსის მიერ მოსალოდნელია განსახილ-ველი საგნის ინფორმაციის მოსამზადებლად, ხელმისაწვდომი გახდება გამიზნული მომხმარებლებისთვის;



- (iv) პრაქტიკოსი ვარაუდობს, რომ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას, რაც აუცილებელია პრაქტიკოსის დასკვნის განსამტკიცებლად;
  - (v) წერილობით ანგარიშში აისახება პრაქტიკოსის დასკვნა, დასაბუთებული რწმუნების გარიგების ან შეზღუდული რწმუნების გარიგების შესაფერისი ფორმით; და
  - (vi) არსებობს რაციონალური მიზანი, კერძოდ, შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში პრაქტიკოსი ვარაუდობს, რომ შეძლებს რწმუნების გონივრული დონის მიღწევას.
23. სხვადასხვა მარწმუნებელი გარიგების განსახილველი საგნები შეიძლება ძალიან განსხვავებული იყოს. ზოგიერთი განსახილველი საგანი შესაძლოა საჭიროებდეს სპეციალურ ცოდნასა და უნარებს იმ ცოდნისა და უნარების გარდა, რომელსაც ჩვეულებრივ ფლობს პრაქტიკოსი. ამასთან, მნიშვნელოვანია პრაქტიკოსი დარწმუნდეს, რომ იმ პირებს, რომლებიც მარწმუნებელ გარიგებას შეასრულებენ, ერთობლიობაში გააჩნიათ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები. (იხ. ასევე 31-ე პუნქტი)
24. როდესაც შეუძლებელია პოტენციურ გარიგებაზე, როგორც მარწმუნებელ გარიგებაზე, თანხმობის მიცემა იმის გამო, რომ მას არ ახასიათებს 22-ე პუნქტში ჩამოთვლილი ყველა ნიშანი, დამკვეთმა მხარემ შესაძლოა განსაზღვროს სხვა სახის გარიგება, რომელიც დააკმაყოფილებს გამიზნულ მომხმარებლებს, მაგალითად:
- ა) თუ მიზანშეწონილი არ არის კრიტერიუმები, რომლებიც მოსალოდნელია, რომ პრაქტიკოსმა უნდა გამოიყენოს, მაინც შეიძლება შესრულდეს მარწმუნებელი გარიგება, რომელიც აკმაყოფილებს 22-ე პუნქტში ჩამოთვლილ სხვა წინაპირობებს, თუკი:
    - (i) პრაქტიკოსი დაადგენს განსახილველი საგნის ერთ ან მეტ ისეთ ასპექტს, რომლისთვისაც მიზანშეწონილი იქნება ამ კრიტერიუმების გამოყენება. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსი შეძლებს მარწმუნებელი გარიგების შესრულებას სწორედ განსახილველი საგნის ამგვარი ასპექტის მიმართ. ამასთან, ასეთ ვითარებაში, შეიძლება აუცილებელი გახდეს მარწმუნებელ ანგარიშში ნათლად იმის მითითება, რომ ეს ანგარიში არ ეხება მთელ თავდაპირველ განსახილველ საგანს; ან
    - (ii) შეიძლება სხვა შესაფერისი კრიტერიუმები შეირჩეს ან შემუშავდეს თავდაპირველი განსახილველი საგნისათვის;
  - ბ) დამკვეთმა მხარემ შესაძლოა მოითხოვოს ისეთი გარიგება, რომელიც არ იქნება მარწმუნებელი, მაგალითად საკონსულტაციო მომსახურება ან გარიგება შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე.
25. მას შემდეგ, რაც პრაქტიკოსი დაეთანხმება მარწმუნებელი გარიგების შესრულებას, მას უფლება არა აქვს, მარწმუნებელი გარიგება შეცვალოს არამარწმუნებელი გარიგებით, ან დასაბუთებული რწმუნების გარიგება - შეზღუდული რწმუნების გარიგებით, თუ დამკვეთის ამგვარ წინადადებას არ ექნება დასაბუთებული საფუძველი. იმ ვითარების შეცვლა, რომელიც გავლენას ახდენს გამიზნული მომხმარებლების მოთხოვნილებებზე, ან გარიგების ხასიათის (არსის) არასწორად გაგება, ჩვეულებრივ, შეიძლება გამოდგეს გარიგების შეცვლის მოთხოვნის დასაბუთებულ საფუძველად. გარიგების ამგვარად შეცვლის შემთხვევაში, პრაქტიკოსი არ უგულებელყოფს გარიგების შეცვლამდე მოპოვებულ მტკიცებულებებს. ის ფაქტი, რომ შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება მარწმუნებელი გარიგების შესახებ დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად, არ წარმოადგენს საკმარის საფუძველს დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შეცვლისთვის შეზღუდული რწმუნების გარიგებით.

#### **მარწმუნებელი გარიგების ელემენტები**

26. ამ განყოფილებაში განხილულია მარწმუნებელი გარიგების შემდეგი ელემენტები:
- ა) სამი მხარის – პრაქტიკოსის, პასუხისმგებელი მხარისა და გამიზნული მომხმარებლის – ურთიერთობა;
  - ბ) სათანადო განსახილველი საგანი;

- გ) მიზანშეწონილი კრიტერიუმები;
- დ) საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები; და
- ე) წერილობითი მარწმუნებელი ანგარიში, დასაბუთებული რწმუნების ან შეზღუდული რწმუნების გარიგებისათვის შესაფერისი ფორმის.

### სამი მხარის ურთიერთობა

- 27. ნებისმიერ მარწმუნებელ გარიგებაში მონაწილეობს სულ მცირე სამი დამოუკიდებელი მხარე: პრაქტიკოსი, პასუხისმგებელი მხარე და გამიზნული მომხმარებლები. კონკრეტული გარემოებებისდა მიხედვით, შეიძლება ასევე არსებობდეს პირი, რომელიც ასრულებს განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას, ან დამკვეთი მხარე. (იხ. ასევე მე-3 დანართი)
- 28. პასუხისმგებელი მხარე და გამიზნული მომხმარებლები შესაძლოა სხვადასხვა სუბიექტიდან, ან ერთი და იმავე სუბიექტიდან იყვნენ. მეორე შემთხვევის მაგალითია: შესაძლოა, ორსაფეხურიანი მართვის სტრუქტურის დროს, სამეთვალყურეო საბჭოს სურდეს რწმუნების მოპოვება, სუბიექტის აღმასრულებელი საბჭოს მიერ მომზადებული ინფორმაციის შესახებ. პასუხისმგებელ მხარესა და გამიზნულ მომხმარებლებს შორის ურთიერთობის განხილვა აუცილებელია კონკრეტული გარიგების კონტექსტში და შესაძლოა ეს ურთიერთობა განსხვავდებოდეს პასუხისმგებლობის იერარქიის ყველაზე ტრადიციული ფორმისაგან. მაგალითად, სუბიექტის უმაღლესმა ხელმძღვანელობამ (გამიზნული მომხმარებელი) შესაძლოა დაიქირავოს პრაქტიკოსი მარწმუნებელი გარიგების შესასრულებლად სუბიექტის საქმიანობის რომელიმე კონკრეტული ასპექტისთვის, რომელიც უფრო დაბალი დონის ხელმძღვანელობის უშუალო პასუხისმგებლობის სფეროს განეკუთვნება (პასუხისმგებელი მხარე), მაგრამ რაზედაც საბოლოო პასუხისმგებლობა უმაღლეს ხელმძღვანელობას ეკისრება.

### პრაქტიკოსი

- 29. `პრაქტიკოსი` არის პირი (პირები), რომელიც (რომლებიც) გარიგებას ასრულებს (როგორც წესი, მოიცავს გარიგების პარტნიორს, ან გარიგების გუნდის სხვა წევრებს, ან, შესაფერის გარემოებებში, ფირმას) მარწმუნებელი მომსახურების შესასრულებლად აუცილებელი უნარებისა და მეთოდების გამოყენებით, დასაბუთებული ან შეზღუდული რწმუნების მოპოვების მიზნით, საჭიროებისამებრ, იმის შესახებ, განსახილველი საგანი შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას.<sup>7</sup> უშუალო შეფასების გარიგებაში, პრაქტიკოსი, ერთი მხრივ, აფასებს ან ზომავს განსახილველ საგანს კრიტერიუმების გამოყენებით და, მეორე მხრივ, იყენებს მარწმუნებელი მომსახურების შესასრულებლად აუცილებელ უნარებსა და მეთოდებს, დასაბუთებული ან შეზღუდული რწმუნების მოპოვების მიზნით, საჭიროებისამებრ, იმის შესახებ, ამ გაზომვის ან შეფასების შედეგი შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას.
- 30. შესაძლებელია, კომპეტენტურმა პრაქტიკოსმა, რომელიც არ არის საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი, გადაწყვიტოს, რომ მარწმუნებელ ანგარიშში განაცხადებს, რომ დაიცვა მარწმუნებელი გარიგებების ამა თუ იმ სტანდარტის მოთხოვნები. ასეთ შემთხვევაში, მნიშვნელოვანია იმის გაცნობიერება, რომ ზემოაღნიშნული სტანდარტების მოთხოვნები მოიცავს მე-5 პუნქტში ჩამოყალიბებულ წინაპირობებს, რომლებიც ეხება ბესსს-ის კოდექსსა და ხმსს 1-ს, ან სხვა პროფესიულ ან საკანონმდებლო მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსისა და ხმსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია.
- 31. პრაქტიკოსი ვერ დაეთანხმება გარიგებას, თუ გარიგების ვითარების წინასწარი შესწავლიდან ჩანს, რომ გარიგებაზე დათანხმების შემთხვევაში, არ შესრულდება პროფესიულ კომპეტენციასთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები. ზოგ შემთხვევაში, პრაქტიკოსს ამ მოთხოვნის შესრულება შეუძლია სხვა პროფესიის სპეციალისტების, ე.წ. ექსპერტების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებით.

<sup>7</sup> საჭიროების შემთხვევაში, ცნებებში `გარიგების პარტნიორი` და `ფირმა` იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

32. გარდა ამისა, პრაქტიკოსმა იმ დონეზე უნდა შეძლოს მონაწილეობის მიღება პრაქტიკოსის ექსპერტისა და მარწმუნებელი გარიგების შემსრულებელი სხვა პრაქტიკოსების სამუშაოში, რაც საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ პასუხისმგებლობა აიღოს განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბებისთვის და, ამასთან, მოიპოვოს აუცილებელი მტკიცებულებები იმის თაობაზე, პრაქტიკოსის მიზნების შესაფერისი იქნება თუ არა ამ ექსპერტის ან მარწმუნებელი გარიგების შემსრულებელი სხვა პრაქტიკოსების სამუშაო.
33. პრაქტიკოსი ერთპიროვნულად არის პასუხისმგებელი მარწმუნებელ დასკვნაზე და აღნიშნული პასუხისმგებლობა არ მცირდება, თუ პრაქტიკოსი პრაქტიკოსის ექსპერტის ან სხვა პრაქტიკოსების მიერ შესრულებულ სამუშაოს გამოიყენებს. თუმცა, როდესაც პრაქტიკოსი იყენებს პრაქტიკოსის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, მარწმუნებელი გარიგებების შესაფერისი სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად და დასკვნის, რომ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო პრაქტიკოსის მიზნების ადეკვატურია, პრაქტიკოსს შეუძლია მოცემულ სფეროში ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგების, ან მისი დასკვნების გამოყენება სათანადო მტკიცებულების სახით.

*პასუხისმგებელი მხარე*

34. პასუხისმგებელია მხარე, რომელსაც პასუხისმგებლობა აკისრია განსახილველ საგანზე. დამოწმების გარიგებაში პასუხისმგებელი მხარე ხშირად არის პირი, რომელიც ზომავს ან აფასებს განსახილველ საგანს.

*გამიზნული მომხმარებლები*

35. გამიზნული მომხმარებლები არიან: ფიზიკური პირი (ფიზიკური პირები), ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები), ან მითითებული მხარეებისგან შემდგარი ჯგუფი (ჯგუფები), რომლებიც, პრაქტიკოსის ვარაუდით, გამოიყენებენ მარწმუნებელ ანგარიშს. პასუხისმგებელი მხარე შეიძლება იყოს ერთ-ერთი, მაგრამ არა ერთადერთი გამიზნული მომხმარებელი.
36. ზოგიერთ შემთხვევაში, გამიზნულ მომხმარებლებში შეიძლება შედიოდეს სხვა მხარეებიც, იმათ გარდა, ვისთვისაც არის განკუთვნილი მარწმუნებელი ანგარიში. პრაქტიკოსმა შესაძლოა ვერ განსაზღვროს ყველა მომხმარებელი, ვინც მარწმუნებელ ანგარიშს წაიკითხავს, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, როდესაც ბევრი ადამიანისთვის შეიძლება გახდეს ხელმისაწვდომი მისი ანგარიში. ასეთ შემთხვევაში, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც არსებობს იმის ალბათობა, რომ პოტენციური მომხმარებლები დაინტერესებულები იქნებიან განსახილველი საგნის სხვადასხვა ასპექტით, გამიზნული მომხმარებელი შესაძლოა შემოიფარგლებოდეს მხოლოდ მთავარი დაინტერესებული მხარეებით, რომლებსაც მნიშვნელოვანი და საერთო ინტერესები აქვთ. გამიზნული მომხმარებლების დადგენა მრავალნაირად შეიძლება, მაგალითად პრაქტიკოსსა და პასუხისმგებელ მხარეს ან დამკვეთ მხარეს შორის ურთიერთშეთანხმებით, ან კანონმდებლობის მიხედვით.
37. შესაძლებელია, რომ გარიგების მოთხოვნების განსაზღვრაში გამიზნული მომხმარებლებიც ან მათი წარმომადგენლებიც მონაწილეობდნენ, პრაქტიკოსთან და პასუხისმგებელ მხარესთან ერთად (და დამკვეთ მხარესთან ერთად, თუ პასუხისმგებელი მხარე არ არის დამკვეთი). თუმცა, სხვების მონაწილეობის მიუხედავად და ყველა შემთხვევაში, როდესაც შესასრულებელი არ არის შეთანხმებულ პროცედურებზე გარიგება (რომელიც გულისხმობს ანგარიშის მომზადებას დამკვეთ მხარესთან და შესაფერის მესამე მხარეებთან შეთანხმებული პროცედურების ჩატარების შედეგად გამოვლენილი ფაქტების შესახებ და არ შეიცავს პრაქტიკოსის დასკვნას):
  - ა) პრაქტიკოსს ეკისრება პასუხისმგებლობა პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაზე; და
  - ბ) პრაქტიკოსს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი პროცედურების ჩატარება, თუ მის ყურადღებას მიიქცევს ისეთი საკითხი, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება იმ საკითხებისგან, რომლის საფუძველზეც დაიგემა პროცედურები.
38. ზოგიერთ შემთხვევაში, გამიზნული მომხმარებელი (მაგალითად, ბანკები და მარეგულირებელი ორგანოები) პასუხისმგებელ მხარეს აიძულებს ან მოითხოვს პასუხისმგებელი მხარისაგან (ან დამკვეთი მხარისაგან, თუ პასუხისმგებელი მხარე არ არის დამკვეთი მხარე) მარწმუნებელი

გარიგების ჩატარებას სპეციალური მიზნით. როდესაც გარიგებაში სპეციალური მიზნებისთვის შემუშავებული კრიტერიუმები გამოიყენება, მარწმუნებელ ანგარიშში მიეთითება აღნიშნული ფაქტის შესახებ, რათა მომხმარებლების ყურადღება გამახვილდეს ამ გარემოებაზე. პრაქტიკოსმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს მარწმუნებელ ანგარიშში იმის მითითება, რომ მარწმუნებელი დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ კონკრეტული მომხმარებლებისთვის. გარიგების კონკრეტული პირობების გათვალისწინებით, ამის გაკეთება შესაძლებელია პრაქტიკოსის ანგარიშის გავრცელების ან გამოყენების შეზღუდვით. მართალია, მარწმუნებელი ანგარიშის გამოყენება ან გავრცელება შესაძლოა შეზღუდული იყოს ყოველთვის, როდესაც ის მხოლოდ კონკრეტული გამიზნული მომხმარებლისათვის ან სპეციალური მიზნისათვის არის განკუთვნილი, მაგრამ თუ არ არსებობს შეზღუდვა მიზანთან ან კონკრეტულ მომხმარებელთან მიმართებით, ეს თავისთავად არ ნიშნავს იმას, რომ პრაქტიკოსს იურიდიული პასუხისმგებლობა ეკისრება ამ მომხმარებელთან ან ამ მიზანთან მიმართებით. იმის დადგენა, აქვს თუ არა პრაქტიკოსს იურიდიული პასუხისმგებლობა, დამოკიდებულია ცალკეული შემთხვევის კონკრეტულ გარემოებებსა და შესაბამის იურისდიქციაზე.

### განსახილველი საგანი

39. მარწმუნებელ გარიგებაში განსახილველი საგანი შეიძლება მრავალი ფორმით არსებობდეს, ასე, მაგალითად:

- გასული პერიოდების ფინანსური შედეგები ან პირობები (მაგალითად, სუბიექტის გასული პერიოდების ფინანსური მდგომარეობა, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგები და ფულადი სახსრების მოძრაობა), რომლისთვისაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაძლოა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული აღიარება, გაზომვა, წარდგენა და ახსნა-განმარტებები იყოს;
- მომავალი პერიოდების ფინანსური შედეგები ან პირობები (მაგალითად, მოსალოდნელი ფინანსური მდგომარეობა, ფინანსური შედეგები და ფულადი სახსრების მოძრაობა), რომლისთვისაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაძლოა მოკლევადიან ან გრძელვადიან ფინანსურ პროგნოზებში ასახული აღიარება, გაზომვა, წარდგენა და ახსნა-განმარტებები იყოს;
- არასაფინანსო შედეგები ან პირობები (მაგალითად, სუბიექტის საქმიანობის შედეგები), რომლისთვისაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაძლოა მწარმოებლურობისა და ეფექტიანობის ძირითადი მაჩვენებლები იყოს;
- სუბიექტის საქმიანობის ამსახველი ფიზიკური პარამეტრები (მაგალითად, საწარმოს სიმძლავრე), რომლისთვისაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაძლოა რომელიმე პარამეტრის ამსახველი დოკუმენტი იყოს;
- სისტემები და პროცესები (მაგალითად, სუბიექტის შიდა კონტროლის ან საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემა), რომლისთვისაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაძლოა ეფექტიანობის შესახებ მტკიცება იყოს;
- სამუშაოს ორგანიზება (მაგალითად, კორპორაციული მართვა, საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვა, კადრებთან მუშაობის მეთოდები), რომლისთვისაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაძლოა იყოს განცხადება საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვის, ან ეფექტიანობის შესახებ.

მე-4 დანართში მაგალითების მეშვეობით ნაჩვენებია შესაძლო განსახილველი საგნების კლასიფიკაცია.

40. სხვადასხვა განსახილველ საგანს სხვადასხვანაირი მახასიათებლები გააჩნია. მათ შორის, ამ მახასიათებლების შესახებ ინფორმაცია რა დონეზე არის რაოდენობრივი და რა დონეზე - ხარისხობრივი, სუბიექტური ან ობიექტური, გასული პერიოდების ინფორმაციაა თუ პერსპექტიული, აგრეთვე რას ეხება ეს ინფორმაცია, დროის გარკვეულ მომენტს, თუ რომელიმე პერიოდს მოიცავს. ზემოაღნიშნული მახასიათებლები გავლენას ახდენს:

- ა) იმ სიზუსტის ხარისხზე, რითიც შეიძლება განსახილველი საგნის შეფასება ან გაზომვა დადგენილი კრიტერიუმების გამოყენებით; და
  - ბ) ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების დამაჯერებლობაზე.
  - გ) მარწმუნებელ ანგარიში შეიძლება გამოყოფილი იყოს გამიზნული მომხმარებლებისთვის განსაკუთრებით საინტერესო (შესაფერის) მახასიათებლები.
41. განსახილველი საგნის მიზანშეწონილობაზე გავლენას არ ახდენს რწმუნების დონე, ე.ი. თუ გარიგების განსახილველი საგანი შესაფერისი არ არის დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვის, ის შესაფერისი არ იქნება არც შეზღუდული რწმუნების გარიგებისთვის და პირიქით. როგორც ასეთი, შესაძლებელია მიზანშეწონილი განსახილველი საგნის დადგენა და მისი თანამიმდევრულად გაზომვა ან შეფასება დადგენილი კრიტერიუმების საფუძველზე იმგვარად, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე შესაძლებელი იქნება პროცედურების ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, დასაბუთებული რწმუნების გარიგების ან შეზღუდული რწმუნების გარიგების დასკვნის დასასაბუთებლად, საჭიროებისამებრ.

### კრიტერიუმები

42. კრიტერიუმები საკონტროლო მაჩვენებლებია, რომლებიც გამოიყენება გარიგების განსახილველი საგნის გასაზომად ან შესაფასებლად. კრიტერიუმები შეიძლება ოფიციალურად იყოს დადგენილი, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას კრიტერიუმები შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, ან სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. როდესაც პრაქტიკოსი ანგარიში შიდა კონტროლის სისტემის ფაქტობრივ ეფექტიანობას ეხება, კრიტერიუმები შესაძლოა ეყრდნობოდეს შიდა კონტროლისთვის დადგენილ საფუძვლებს ან შიდა კონტროლის ცალკეულ მიზნებს, რომლებიც სპეციალურად მოცემული გარიგებისათვისაა განკუთვნილი; როდესაც პრაქტიკოსის მარწმუნებელი ანგარიში მოთხოვნების დაცვის საკითხს ეხება, კრიტერიუმები იქნება სათანადო კანონი, სხვა ნორმატიული აქტი ან ხელშეკრულება. ნაკლებად ფორმალური კრიტერიუმების მაგალითია სუბიექტის მიერ შემუშავებული ქვევის კოდექსი ან სუბიექტის მუშაობის ეფექტიანობის შეთანხმებული დონე, ვთქვათ, რომელიმე კომიტეტისათვის დადგენილი სხდომების რაოდენობა, რომელიც წლის განმავლობაში უნდა ჩატარდეს.
43. მიზანშეწონილი კრიტერიუმები აუცილებელია იმისთვის, რომ საკმარისად გონივრულად შეფასდეს ან გაიზომოს განსახილველი საგანი, პროფესიული განსჯის ფარგლებში. მიზანშეწონილი კრიტერიუმების მიერ შექმნილი ორიენტირების სისტემის გარეშე, პრაქტიკოსის მიერ შედგენილი ნებისმიერი ანგარიში გახდება ინდივიდუალური ინტერპრეტაციების საგანი და გაუგებარი. მიზანშეწონილი კრიტერიუმები შესაფერისია მხოლოდ კონკრეტული გარიგებისთვის დამახასიათებელი გარემოებების. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც სხვადასხვა გარიგების განსახილველი საგნები ერთნაირია, მათ შეიძლება განსხვავებული კრიტერიუმები ჰქონდეთ, რაც გამოიწვევს შეფასების ან გაზომვის განსხვავებულ შედეგს. მაგალითად, ერთმა პირმა, რომელიც ასრულებს განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას მომხმარებლების დაკმაყოფილების (განსახილველი საგანი) საკითხის შესასწავლად, შესაძლოა კრიტერიუმად აირჩიოს მომხმარებლების მოგვარებული საჩივრების რაოდენობა. სხვა შემთხვევაში კი იმავე საკითხის შესასწავლად შესაძლოა აირჩიოს თავდაპირველი შესყიდვის შემდეგ, სამი თვის განმავლობაში გამეორებული შესყიდვების რაოდენობა. გარდა ამისა, ერთი და იგივე კრიტერიუმები შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ერთი გარიგების გარემოებებისთვის, მაგრამ არ იყოს მიზანშეწონილი სხვა გარიგების გარემოებებისთვის. ასე, მაგალითად სახელმწიფო ან მარეგულირებელი ორგანოებისთვის ანგარიშების მომზადებას შეიძლება დასჭირდეს კრიტერიუმების გარკვეული ნაკრების გამოყენება, მაგრამ ეს კრიტერიუმები შეიძლება არ გამოდგეს მომხმარებელთა ფართო წრეებისთვის.
44. მიზანშეწონილ კრიტერიუმებს შემდეგი ნიშნები ახასიათებს:
- ა) რელევანტურობა: რელევანტური კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის შესახებ ისეთი ინფორმაცია მიიღება, რომელიც გამიზნულ მომხმარებლებს გადაწყვეტილებების მიღებაში დაეხმარება;

- ბ) სისრულე: კრიტერიუმები სრულად მიიჩნევა, თუ მათი გამოყენებით განსაზღვრულ განსახილველი საგნის ინფორმაციაში გამოტოვებული არ იქნება ისეთი რელევანტური ფაქტორები, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ გავლენას იქონიებს გამიზნული მომხმარებლების მიერ განსახილველი საგნის საფუძველზე მიღებულ გადაწყვეტილებებზე. სრული კრიტერიუმები, სადაც ეს მიზანშეწონილია, ითვალისწინებს წარდგენისა და ახსნა-განმარტების კრიტერიუმებსაც;
  - გ) საიმედოობა. საიმედო კრიტერიუმების გამოყენებით გაზომილი ან შეფასებული განსახილველი საგანი საკმარისად ერთგვაროვანი იქნება (მათ შორის, საჭიროების შემთხვევაში, მისი წარდგენა და ახსნა-განმარტება), თუ ანალოგიურ სიტუაციებში ამ კრიტერიუმებს სხვა პრაქტიკოსები გამოიყენებენ;
  - დ) ნეიტრალობა: ნეიტრალური კრიტერიუმების გამოყენებით მიღებული განსახილველი საგნის ინფორმაცია კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი და ობიექტური იქნება;
  - ე) აღქმადობა: კარგად გასაგები კრიტერიუმების გამოყენების შედეგად მიღებული განსახილველი საგნის ინფორმაცია გასაგები იქნება გამიზნული მომხმარებლებისთვის.
45. მოლოდინების (მოსალოდნელი შედეგების) ან დასკვნების გაურკვეველად აღწერა ამა თუ იმ პირის ინდივიდუალური გამოცდილების საფუძველზე, მიზანშეწონილი კრიტერიუმები ვერ იქნება.
46. ზემოთ ჩამოთვლილი თითოეული მახასიათებლის შედარებითი მნიშვნელობის განსაზღვრა კონკრეტული გარიგებისთვის კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის შეფასების პროცესში პრაქტიკოსის მიერ განსასაჯელი საკითხია. კრიტერიუმების მიზანშეწონილობაზე გავლენას არ ახდენს რწმუნების დონე, ე.ი. თუ კრიტერიუმები შესაფერისი არ არის დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვის, ის შესაფერისი არ იქნება არც შეზღუდული რწმუნების გარიგებისთვის და, პირიქით. კრიტერიუმები შეიძლება განსაზღვრული იყოს კანონმდებლობით, ან უფლებამოსილ ან აღიარებულ ექსპერტთა ორგანიზაციების მიერ, დადგენილი გამჭვირვალე პროცედურების ფარგლებში (დადგენილი კრიტერიუმები). სხვა კრიტერიუმები შეიძლება სპეციალურად იყოს შემუშავებული განსახილველი საგნის ინფორმაციის მოსამზადებლად კონკრეტული გარიგების გარემოებების გათვალისწინებით. კონკრეტული გარემოებებისთვის კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის შესაფასებლად საჭირო სამუშაოზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, კრიტერიუმები დადგენილია თუ სპეციალურად შემუშავებული, მაგალითად საწინააღმდეგო მტკიცებულებების არარსებობის შემთხვევაში, დადგენილი კრიტერიუმები მიზანშეწონილად მიიჩნევა, თუ ისინი გამოდგება გამიზნულ მომხმარებელთა საინფორმაციო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად.
47. კრიტერიუმები ხელმისაწვდომი უნდა იყოს გამიზნული მომხმარებლებისთვის, რათა მათ შეძლონ იმის გაგება, როგორ შეფასდა ან გაიზომა განსახილველი საგანი. კრიტერიუმები გამიზნული მომხმარებლისათვის ხელმისაწვდომი შეიძლება გახდეს ერთი ან მეტი შემდეგი საშუალებით:
- ა) მისი გასაჯაროებით;
  - ბ) ნათლად ასახვით განსახილველი საგნის ინფორმაციის წარდგენისას;
  - გ) ნათლად ჩამოყალიბებით მარწმუნებელ ანგარიშში;
  - დ) საყოველთაოდ ცნობილი და გასაგები კრიტერიუმების გამოყენებით, მაგალითად, დროის გასაზომი კრიტერიუმი საათებითა და წუთებით გამოსახული.
48. ასევე, კრიტერიუმი შესაძლოა ხელმისაწვდომი/ცნობილი იყოს მარტო კონკრეტული გამიზნული მომხმარებლებისთვის, მაგალითად ხელშეკრულების პირობები, ან ამა თუ იმ დარგობრივი ასოციაციის მიერ გამოცემული კრიტერიუმები, რომლებიც მარტო ამ დარგის წარმომადგენლებისთვის არის ხელმისაწვდომი, რადგან მხოლოდ კონკრეტული მიზნებისთვის არის განკუთვნილი. (იხ. ასევე 38-ე პუნქტი)
49. კონკრეტული გარიგების ფარგლებში პრაქტიკოსი თვითონ განსაზღვრავს კრიტერიუმების მიზანშეწონილობას.

## მტკიცებულებები

50. მარწმუნებელი გარიგებები იგეგმება და სრულდება პროფესიული სკეპტიციზმით, კონკრეტული გარიგების კონტექსტში საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით, კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების შედეგის შესახებ. არსებითობის, მარწმუნებელი გარიგების რისკის, ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების რაოდენობისა და ხარისხის განსახილველად დავალების დაგეგმვისა და შესრულების პროცესში, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც პრაქტიკოსი განსაზღვრავს მტკიცებულებების მოსაპოვებელი პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, აუცილებელია პროფესიული განსჯა.

### პროფესიული სკეპტიციზმი

51. პროფესიული სკეპტიციზმი გულისხმობს განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენას ისეთ ფაქტორებთან მიმართებით, როგორცაა, მაგალითად:

- ა) მტკიცებულებები, რომლებიც ეწინააღმდეგება სხვა მოპოვებულ მტკიცებულებებს;
- ბ) ინფორმაცია, რომელიც საეჭვოს ხდის იმ დოკუმენტებისა და გამოკითხვებზე გაცემული პასუხების სანდოობას, რომლებიც გამოიყენება მტკიცებულებების სახით;
- გ) პირობები, რომლებიც შეიძლება შესაძლო თაღლითობის მიმანიშნებელი იყოს;
- დ) გარემოებები, რომლებიც მარწმუნებელი გარიგებების შესაბამისი სტანდარტებით მოთხოვნილი პროცედურების გარდა, საჭიროებს დამატებითი პროცედურების ჩატარებას.

52. აუცილებელია პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება გარიგების მთელი პერიოდის განმავლობაში, რათა აუდიტორმა შეამციროს, მაგალითად:

- ა) უჩვეულო გარემოებების არასწორად შეფასების რისკი;
- ბ) ზედმეტი განზოგადების რისკი, დაკვირვებებიდან დასკვნების გამოტანის დროს;
- გ) არაადეკვატური დაშვებების გამოყენების რისკი, პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისა და მათი შედეგების შეფასების დროს.

53. პროფესიული სკეპტიციზმი აუცილებელია მტკიცებულებების კრიტიკული შეფასებისთვის. კერძოდ, ამაში იგულისხმება ურთიერთსაწინააღმდეგო მტკიცებულებების, დოკუმენტებისა და ჩატარებულ გამოკითხვებზე გაცემული პასუხების ეჭვქვეშ დაყენება. გარდა ამისა, იგულისხმება მოპოვებული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის განხილვა კონკრეტული გარემოებების ფონზე.

54. თუ გარიგების ფარგლებში არ იგულისხმება რწმუნების მიღება დოკუმენტების ნამდვილობის შესახებ, აუდიტორს უფლება აქვს, ნამდვილად მიიჩნიოს ჩანაწერები და დოკუმენტები, თუკი მას არ ექნება საწინააღმდეგოში დარწმუნების მიზეზი. ამის მიუხედავად, აუდიტორს მოეთხოვება იმ ინფორმაციის სანდოობის განხილვა, რომელსაც იყენებს მტკიცებულების სახით.

55. პრაქტიკოსი მხედველობაში იღებს იმ პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების შესახებ წარსული გამოცდილებით შეძენილ შეხედულებებს, რომლებიც მტკიცებულებებს აწვდიან მას. მიუხედავად ამისა, იმის რწმენა, რომ კეთილსინდისიერი და პატიოსანი ადამიანები არიან ის პირები, ვისგანაც პრაქტიკოსი მტკიცებულებებს იღებს, პრაქტიკოსს არ ანთავისუფლებს პროფესიული სკეპტიციზმით მუშაობის აუცილებლობისგან.

### პროფესიული განსჯა

56. პროფესიულ განსჯას გადაწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მარწმუნებელი გარიგების სათანადოდ შესრულებისთვის. ეს იმით აიხსნება, რომ სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მარწმუნებელი გარიგებების შესაბამისი სტანდარტებისა და გარიგების შესასრულებლად საჭირო დასაბუთებული გადაწყვეტილებების ინტერპრეტაცია შეუძლებელია შესაბამისი ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენების გარეშე კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით. პროფესიული განსჯა განსაკუთრებით აუცილებელია ისეთი გადაწყვეტილებების მისაღებად, რომლებიც ეხება:

- არსებითობას და გარიგების რისკს;
  - ისეთი პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, რომლებიც გამოიყენება მარწმუნებელი გარიგებების შესაბამისი სტანდარტების მოთხოვნების შესასრულებლად და მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;
  - იმის შეფასებას, მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები და საჭიროა თუ არა მეტის გაკეთება მარწმუნებელი გარიგებების შესაბამისი სტანდარტების მიზნების მისაღწევად. კერძოდ, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, პროფესიული განსჯა აუცილებელია იმის შესაფასებლად, მოიპოვა თუ არა პრაქტიკოსმა რწმუნების გონივრული დონე;
  - უშუალო შეფასების გარიგებებში - კრიტერიუმების გამოყენებას განსახილველ საგანთან მიმართებით, ხოლო თუ პრაქტიკოსი თვითონ არჩევს ან ამუშავებს კრიტერიუმებს - კრიტერიუმების შერჩევას ან მათ დამუშავებას. დამოწმების გარიგების შემთხვევაში - სხვების მიერ განხორციელებული მსჯელობისა და მიღებული გადაწყვეტილებების შეფასებას;
  - სათანადო დასკვნების გამოტანას მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე.
57. პრაქტიკოსის პროფესიული განსჯის (და გადაწყვეტილების მიღების) განმასხვავებელი ნიშანთვისებაა ის, რომ მას ახორციელებს პრაქტიკოსი, ანუ პირი, რომლის პრაქტიკული მომზადებისა და ცოდნის დონე და გამოცდილება თავისთავად განაპირობებს დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო კომპეტენციას.
58. ნებისმიერ კონკრეტულ შემთხვევაში, პროფესიული განსჯის გამოყენება ეფუძნება პრაქტიკოსისთვის ცნობილ ფაქტებსა და გარემოებებს. დავალების შესრულების პროცესში კონსულტაცია რთულ ან საკამათო საკითხებზე, როგორც გარიგების გუნდის ფარგლებში, ისე გარიგების გუნდსა და შესაფერისი დონის სხვა პირებს შორის, ფირმის ფარგლებში ან მის გარეთ, პრაქტიკოსს ეხმარება გონივრული და დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღებაში.
59. პროფესიული განსჯის შეფასება შესაძლებელია იმის საფუძველზე, ასახავს თუ არა კონკრეტული გადაწყვეტილება რწმუნების უზრუნველყოფისთვის განკუთვნილი პრინციპებისა და გაზომვის ან შეფასების პრინციპების კომპეტენტურად გამოყენებას და არის თუ არა იმ ფაქტებისა და გარემოებების შესაფერისი, რომლებიც ცნობილი იყო პრაქტიკოსისთვის მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღამდე.
60. პროფესიული განსჯა აუცილებელია გარიგების მთელი პერიოდის განმავლობაში. დაუშვებელია პროფესიული განსჯის გამოყენება ისეთი გადაწყვეტილებების დასაბუთებლად, რომლებიც, სხვა მხრივ, გამყარებული არ არის გარიგებასთან დაკავშირებული ფაქტებითა და გარემოებებით, ან საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებებით.

*მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა*

61. მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა ურთიერდაკავშირებული ცნებებია. საკმარისობა მტკიცებულებების რაოდენობის საზომია. მტკიცებულებების საჭირო რაოდენობაზე გავლენას ახდენს რისკი იმისა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია არსებითად მცდარი იქნება (რაც უფრო დიდია რისკი, სავარაუდოდ, მით უფრო მეტი მტკიცებულებები იქნება საჭირო) და ასევე ამ მტკიცებულებების ხარისხი (რაც უფრო მაღალი ხარისხისაა მტკიცებულება, შესაძლოა, მით უფრო ნაკლები რაოდენობის მტკიცებულებების მოპოვება იყოს აუცილებელი). ამასთან, უფრო მეტი რაოდენობის მტკიცებულებების მოპოვებამ შეიძლება ვერ დააბალანსოს მისი დაბალი ხარისხი. (იხ. ასევე პუნქტები 81–82)
62. შესაფერისობა მტკიცებულებების ხარისხის საზომია. კერძოდ, მტკიცებულებების ხარისხი იმით იზომება, რამდენად რელევანტური და საიმედოა ესა თუ ის მტკიცებულება იმ დასკვნების განსამტკიცებლად, რომლებსაც ეყრდნობა პრაქტიკოსის დასკვნა, რომელიც აისახება პრაქტიკოსის ანგარიშში.
63. მტკიცებულების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და ხასიათი და დამოკიდებულია იმ ინდივიდუალურ გარემოებებზე, რომლებშიც მოხდა მისი მოპოვება. შესაძლებელია სხვა-



დასხვა სახის მტკიცებულებების საიმედოობის განზოგადება, თუმცა, ამგვარ განზოგადებას ახასიათებს მნიშვნელოვანი გამოწვევები. მაშინაც კი, როდესაც მტკიცებულების სახით გამო-საყენებელი ინფორმაცია მოპოვებულია სუბიექტის გარე წყაროებიდან, შესაძლოა არსებობდეს ისეთი პირობები, რომლებიც გავლენას იქონიებს მის საიმედოობაზე. მაგალითად, დამოუკი-დებელი გარე წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულება შესაძლოა საიმედო არ იყოს, თუ ეს წყარო კომპეტენტური ან ობიექტური არ არის. მიუხედავად იმისა, რომ აღიარებულია ამგვარი გამო-წვევების არსებობა, შესაძლოა მაინც სასარგებლო იყოს მტკიცებულებების საიმედოობის განზოგადება შემდეგნაირად:

- მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, თუ ის მოპოვებულია სუბიექტისაგან დამოუკი-დებელი გარე წყაროდან;
- სუბიექტში შექმნილი მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, როდესაც ეფექტურია მასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები;
- უშუალოდ პრაქტიკოსის მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები (მაგალითად, კონტროლის რომელიმე პროცედურის გამოყენებაზე დაკვირვება) უფრო საიმედოა, ვიდრე პრაქტიკოსის მიერ არაპირდაპირ მოპოვებული, ან მტკიცებულება, რომელიც დასკვნის გამოტანას საჭი-როებს (მაგალითად, გამოკითხვის ჩატარება კონტროლის რომელიმე პროცედურის გამო-ყენების შესახებ);
- მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, როდესაც იგი არსებობს დოკუმენტის სახით, ქაღალ-დზე ან ელექტრონული ფორმით, ან სხვა ფორმით (მაგალითად, სხდომის მიმდინარეობის სტენოგრაფიული ჩანაწერი უფრო საიმედოა, ვიდრე შემდგომში სხდომაზე განხილული საკითხების სიტყვიერი გადაცემა).

64. როგორც წესი, პრაქტიკოსი უფრო მაღალი დონის რწმუნებას მაშინ აღწევს, როდესაც ერთმანეთს ემთხვევა სხვადასხვა წყაროდან მოპოვებული ან სხვადასხვა ხასიათის მტკიცებულებები, ვიდრე მაშინ, თუ მტკიცებულების ელემენტებს ცალ-ცალკე განიხილავს. გარდა ამისა, სხვადასხვა წყაროდან ან სხვადასხვა ხასიათის მტკიცებულების შეკრებით შესაძლოა გამოჩნდეს, რომ მტკი-ცებულების რომელიმე ელემენტი საიმედო არ არის. პირიქით, თუ ერთი წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულება არ შეესაბამება მეორე წყაროდან მიღებულს, პრაქტიკოსი განსაზღვრავს, რომელი პროცედურების ჩატარებაა აუცილებელი დამატებით ამ შეუსაბამობის გადასაჭრელად.
65. საზოგადოდ, საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვების თვალსაზრისით, გაცილე-ბით რთულია რწმუნების მოპოვება ისეთი განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე, რომელიც გარკვეულ პერიოდს ეხება, ვიდრე ისეთზე, რომელიც დროის გარკვეულ მომენტს ეხება. გარდა ამისა, პრაქტიკოსის საბოლოო დასკვნები, ჩვეულებრივ, შეზღუდულია იმ პერიოდით, რომელსაც გარიგება მოიცავს; პრაქტიკოსი არავითარ დასკვნას არ წარმოადგენს იმის შესახებ, მოცემული პროცესი დადგენილი წესით გააგრძელებს თუ არა მომავალშიც ფუნქციონირებას.
66. იმის დადგენა, მოპოვებული აქვს თუ არა პრაქტიკოსს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულე-ბები, რომელთა საფუძველზეც ჩამოაყალიბებს თავის დასკვნას, პროფესიული განსჯის საგანია. აღნიშნული საკითხის განხილვისას გაითვალისწინება თანაფარდობა მტკიცებულებების მოპოვე-ბისთვის საჭირო დანახარჯსა და მიღებული ინფორმაციის სარგებლიანობას შორის. პრაქტიკოსი, თავისი დასკვნის განსამტკიცებლად, მიმართავს პროფესიულ განსჯას და პროფესიული სკეპტიციზმით აფასებს მტკიცებულებების რაოდენობასა და ხარისხს და, მაშასადამე, მათ საკმარ-ისობასა და შესაფერისობას.

*არსებითობა*

67. არსებითობის გათვალისწინება პრაქტიკოსს მაშინ ესაჭიროება, როდესაც განსაზღვრავს მტკი-ცებულებების შესაკრები პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას და მაშინაც, როდესაც აფასებს, შეიცავს თუ არა განსახილველი საგნის ინფორმაცია არსებით უზუსტობას. არსებითობის საკითხის პროფესიული განსჯა უნდა განხორციელდეს კონკრეტული გარემოებების გათვა-ლისწინებით, მაგრამ მასზე გავლენას არ ახდენს რწმუნების დონე, ე.ი. ერთი და იმავე გამოი-წველი მომხმარებლებისა და მიზნისთვის განსაზღვრული არსებითობა ერთნაირი იქნება დასა-

ბუთებული რწმუნების გარიგებისთვისაც და შეზღუდული რწმუნების გარიგებისთვისაც, რადგან არსებითობა ეყრდნობა გამიზნული მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებებს.

68. 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 განსახილველი საგნის ინფორმაციის საფუძველზე. იმის განსაზღვრა, რა არის არსებითი, პრაქტიკოსის პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, როგორ ესმის პრაქტიკოსს გამიზნული მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის საერთო/ტიპური საინფორმაციო მოთხოვნილებები. თუ გარიგების მიზანი არ არის კონკრეტული მომხმარებლების სპეციფიკური საინფორმაციო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილება, უზუსტობების შესაძლო გავლენა ამგვარ მომხმარებლებზე, რომლებსაც შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავებული მოთხოვნილებები ჰქონდეთ, როგორც წესი, არ გაითვალისწინება.
69. არსებითობა განიხილება რაოდენობრივი ფაქტორების გათვალისწინებით და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ხარისხობრივი ფაქტორების გათვალისწინებითაც. კონკრეტული გარიგებისთვის არსებითობის საკითხის განსაზღვრისას რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ფაქტორების შედარებითი მნიშვნელობის დადგენა პროფესიული განსჯის საგანია.
70. არსებითობა დაკავშირებულია პრაქტიკოსის მარწმუნებელი ანგარიშით მოცულ ინფორმაციასთან. ამგვარად, როდესაც გარიგება მოიცავს განსახილველი საგნის ინფორმაციის მხოლოდ ზოგიერთ ასპექტს, არსებითობის საკითხი განიხილება განსახილველი საგნის ინფორმაციის მხოლოდ იმ ნაწილთან მიმართებაში, რომელსაც მოიცავს გარიგება.

#### გარიგების რისკი

71. განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება სათანადოდ არ იყოს გამოსახული განსახილველი საგნისა და კრიტერიუმების კონტექსტში და, ამდენად, შეიძლება მცდარი იყოს და პოტენციურად, არსებითად მცდარიც. ასე მაშინ ხდება, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია სათანადოდ არ ასახავს განსახილველი საგნის მიმართ კრიტერიუმების გამოყენებას, რომლებიც განკუთვნილია განსახილველი საგნის გასაზომად ან შესაფასებლად.
72. გარიგების რისკი არის რისკი იმისა, რომ პრაქტიკოსი არაადეკვატურ დასკვნას წარმოადგენს მაშინ, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს არსებით უზუსტობას. გარიგების რისკი არ მოიცავს პრაქტიკოსის ბიზნესის რისკებს, როგორცაა, მაგალითად სასამართლო საქმის შედეგად დანაკარგების მიღების რისკი, პრესაში ნეგატიური პუბლიკაციების გამოქვეყნების რისკი, ან სხვა მოვლენებს, რომლებიც წარმოიშობა კონკრეტული განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან დაკავშირებით.
73. გარიგების რისკის შემცირება ნულამდე ძალიან იშვიათად არის შესაძლებელი ან დანახარჯების თვალსაზრისით სასარგებლო და, მაშასადამე, `დასაბუთებული რწმუნება` უფრო ნაკლებია, ვიდრე აბსოლუტური რწმუნება, რაც განპირობებულია შემდეგი ფაქტორებით:
  - შერჩევითი ტესტირების გამოყენება;
  - შიდა კონტროლის თანდაყოლილი შეზღუდვები;
  - ის ფაქტი, რომ პრაქტიკოსისათვის ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების უმეტესობა დასკვნის საფუძველად გამოდგება, მაგრამ თავისთავად არ შეიცავს დასკვნას;
  - პროფესიული განსჯის გამოყენება და გადაწყვეტილების მიღება მტკიცებულებების შეკრებისა და შეფასების და ასევე ამ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დასკვნების გამოტანისას;
  - ზოგიერთ შემთხვევაში - შესაფასებელი ან გასაზომი განსახილველი საგნის კონკრეტული მახასიათებლები.
74. საზოგადოდ, გარიგების რისკის წარმოდგენა შესაძლებელია ქვემოთ ჩამოთვლილი ელემენტების სახით. თუმცა, აუცილებელი არ არის, ყველა ეს ელემენტი ყველა გარიგებაში იყოს წარმოდგენილი, ან ყველა გარიგებისათვის მნიშვნელოვანი იყოს:

- ა) რისკები, რომლებზეც პრაქტიკოსი ვერ ახდენს პირდაპირ გავლენას, რაც, თავის მხრივ, მოიცავს:
- (i) განსახილველი საგნის ინფორმაციის მიდრეკილებას არსებითი უზუსტობისკენ, შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინებამდე, რომლებსაც იყენებს შესაფერისი მხარე (მხარეები) (თანდაყოლილი რისკი); და
  - (ii) იმის რისკს, რომ არსებითი უზუსტობა, რომელიც შეიძლება არსებობდეს განსახილველი საგნის ინფორმაციაში, დროულად ვერ იქნება თავიდან აცილებული, ან გამოვლენილი და შესწორებული შესაბამისი მხარის (მხარეების) შიდა კონტროლის პროცედურების მიერ (კონტროლის რისკი); და
- ბ) რისკები, რომლებზეც პრაქტიკოსი პირდაპირ გავლენას ახდენს, რაც, თავის მხრივ, მოიცავს:
- (i) იმის რისკს, რომ პრაქტიკოსის მიერ ჩატარებული პროცედურები ვერ გამოავლენს არსებულ უზუსტობას (შეუმჩნევლობის რისკი); და
  - (ii) უშუალო შეფასების გარიგებებში - რისკებს, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია პრაქტიკოსის მიერ განხორციელებულ განსახილველი საგნის გაზომვასთან ან შეფასებასთან კრიტერიუმების გამოყენებით (შეფასების ან გაზომვის რისკი).
75. იმის დადგენა, თითოეული ზემოთ ჩამოთვლილი ელემენტი რამდენად არის შესაფერისი კონკრეტული გარიგებისთვის, დამოკიდებულია გარიგებისთვის დამახასიათებელ კონკრეტულ გარემოებებზე, როგორცაა, მაგალითად:
- განსახილველი საგნისა და განსახილველი საგნის ინფორმაციის ხასიათი. ასე, მაგალითად, კონტროლის რისკის ცნება შეიძლება უფრო სასარგებლო იყოს, თუ განსახილველი საგანი დაკავშირებულია ინფორმაციის მომზადებასთან სუბიექტის საქმიანობის შედეგების და არა სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობის ან ფიზიკური მდგომარეობის შესახებ;
  - რომელი გარიგება უნდა შესრულდეს - დასაბუთებული რწმუნების გარიგება თუ შეზღუდული რწმუნების. მაგალითად, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შესრულებისას პრაქტიკოსმა შეიძლება მტკიცებულებების მოპოვება უფრო ხშირად გადაწყვიტოს სხვა მეთოდებით და არა კონტროლის ტესტების ჩატარებით, ამიტომ ასეთ შემთხვევაში კონტროლის რისკის განხილვა შეიძლება ნაკლებად მიზანშეწონილი იყოს, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების დროს, რომელიც ტარდება იმავე განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან მიმართებით;
  - გარიგება, რომელიც უნდა შესრულდეს, უშუალო შეფასების გარიგებაა თუ დამოწმების გარიგება. მართალია, დამოწმების გარიგებისთვის კონტროლის რისკის ცნება შესაფერისია, მაგრამ უშუალო შეფასების გარიგებისთვის გაცილებით გამოსადეგი იქნება უფრო ფართო ცნება - გაზომვის ან შეფასების რისკის.
- რისკების ანალიზი და შეფასება უფრო პროფესიული განსჯის საგანია, ვიდრე მისი ზუსტი საზომი.

*პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა*

76. დასაბუთებული რწმუნების ან შეზღუდული რწმუნების მოსაპოვებლად, როგორ წესი, ერთობლივად გამოიყენება სხვადასხვა პროცედურა. მაგალითად:
- ინსპექტირება;
  - დაკვირვება;
  - დადასტურება;
  - ხელახალი გამოთვლა;
  - ხელახლა შესრულება;
  - ანალიზური პროცედურები; და

- გამოკითხვა.

მტკიცებულებების შესაკრები პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა გარიგებაში. ბევრი მარწმუნებელი გარიგებისთვის თეორიულად, მტკიცებულებების შესაკრები პროცედურების უსასრულო ვარიანტი არსებობს, თუმცა, პრაქტიკულად, მნელია მათი დაკავშირება ნათლად და ცალსახად.

77. როგორც დასაბუთებული რწმუნების, ისე შეზღუდული რწმუნების გარიგებები საჭიროებს მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერისი უნარებისა და მეთოდების გამოყენებას და საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების შეკრებას გარიგების იტერაციული, სისტემური პროცესის ფარგლებში, რომელიც ითვალისწინებს განსახილველი საგნისა და გარიგებისათვის დამახასიათებელი სხვა გარემოებების შესწავლას.

78. დასაბუთებული რწმუნების გარიგება გულისხმობს:

- ა) განსახილველი საგნის ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლის საფუძველზე;
- ბ) პროცედურების შემუშავებასა და ჩატარებას შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისა და დასაბუთებული რწმუნების მიღების მიზნით, პრაქტიკოსის დასკვნის გასამყარებლად; და
- გ) შეკრებილი მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასებას კონკრეტული გარიგების კონტექსტში, ხოლო თუ აუცილებელია, ისეთი გარემოებების გათვალისწინებით, რომლებიც განაპირობებს დამატებითი მტკიცებულებების მოპოვების აუცილებლობას.

79. შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში, საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების შესაკრებად საჭირო პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა უფრო შეზღუდულია, დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასთან შედარებით. კონკრეტული განსახილველი საგნის შესაფერისი მარწმუნებელი გარიგების სტანდარტი შეიძლება ითვალისწინებდეს, რომ კონკრეტული ტიპის შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში მტკიცებულებების შესაკრებად, ძირითადად, ანალიზური პროცედურები და გამოკითხვები გამოიყენება. თუმცა, როდესაც არ არსებობს ამგვარი სტანდარტები სხვა ტიპის შეზღუდული რწმუნების გარიგებებისთვის, საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების შესაკრები ძირითადი პროცედურები შეიძლება არ იყოს მარტო ანალიზური პროცედურები და გამოკითხვები, შეიძლება სხვა პროცედურებიც გამოიყენებოდეს, რომლებიც განსხვავებული იქნება კონკრეტული გარიგების ვითარებისა და მიხედვით, კერძოდ, განსახილველი საგნის სპეციფიკის, აგრეთვე გამოიზნული მომხმარებლებისა და დამკვეთი მხარის მოთხოვნილებების მიხედვით, მათ შორის, შესაბამისი დროისა და დანახარჯების შეზღუდვების გათვალისწინებით. აუცილებელი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრა პროფესიული განსჯის საგანია და სხვადასხვა გარიგებისთვის სხვადასხვანაირი იქნება.

80. შეზღუდული რწმუნების გარიგება გულისხმობს:

- ა) განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლის საფუძველზე ისეთი სფეროების გამოვლენას, სადაც მაღალია განსახილველი საგნის ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობის არსებობის ალბათობა;
- ბ) პროცედურების შემუშავებასა და ჩატარებას ამ სფეროებში და შეზღუდული რწმუნების მიღწევას, პრაქტიკოსის დასკვნის გასამყარებლად; და
- გ) დამატებითი პროცედურების შემუშავებასა და ჩატარებას დამატებითი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმ შემთხვევაში, თუ პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდება ისეთი საკითხ(ებ)ი, რომელიც აფიქრებინებს, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს.

*ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების რაოდენობა და ხარისხი*

81. ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების რაოდენობასა და ხარისხზე გავლენას ახდენს:

- ა) განსახილველი საგნისა და განსახილველი საგნის ინფორმაციის მახასიათებლები. მაგალითად შესაძლოა ნაკლები ობიექტური მტკიცებულებების არსებობა იყოს მოსალოდნელი,

როდესაც ინფორმაცია განსახილველი საგნის შესახებ მომავალს ეხება და არა წარსულს; (იხ. მე-40 პუნქტი) და

- ბ) გარიგებასთან დაკავშირებული სხვა გარემოებები, მაგალითად, როდესაც არ არსებობს მტკიცებულებები, რომელთა არსებობაც, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელი იყო, ვთქვათ, პრაქტიკოსის დანიშვნის ვადის გამო, ან სუბიექტის მიერ დოკუმენტების შენახვისთვის დადგენილი პოლიტიკის, არაადეკვატური საინფორმაციო სისტემების, ან პასუხისმგებელი მხარის მიერ დაწესებული შეზღუდვის გამო.

ჩვეულებრივ, ხელმისაწვდომი მტკიცებულებები დასკვნის საფუძველად გამოდგება და თავისთავად არ შეიცავს დასკვნას.

82. არამოდიფიცირებული დასკვნა მიზანშეწონილი არ იქნება არც დასაბუთებული რწმუნების და არც შეზღუდული რწმუნების გარიგებისთვის, როდესაც:

- ა) გარემოებები პრაქტიკოსს ხელს უშლის მარწმუნებელი გარიგების რისკის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად აუცილებელი მტკიცებულებების მოპოვებაში; ან
- ბ) დამკვეთი მხარე აწესებს შეზღუდვას, რაც პრაქტიკოსს ხელს უშლის მარწმუნებელი გარიგების რისკის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად აუცილებელი მტკიცებულებების მოპოვებაში.

### მარწმუნებელი ანგარიში

83. პრაქტიკოსი დასკვნას აყალიბებს მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე და ადგენს წერილობით ანგარიშს, სადაც ნათლად არის გამოხატული მარწმუნებელი დასკვნა განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ. მარწმუნებელი გარიგებების სტანდარტები ადგენს მარწმუნებელი ანგარიშების ძირითად ელემენტებს.

84. დასაბუთებული რწმუნების გარიგებაში პრაქტიკოსის მიერ გამოტანილი დასკვნა გამოიხატება დადებითი ფორმით, რომელიც მოიცავს პრაქტიკოსის მოსაზრებას განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგთან დაკავშირებით.

85. შემდეგი მაგალითები ეხება დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასთან დაკავშირებით დადებითი ფორმით გამოხატულ დასკვნებს:

- როდესაც პრაქტიკოსის დასკვნა გამოხატულია შესაბამისი განსახილველი საგნისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით: 'ჩვენი აზრით, სუბიექტი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, იცავდა XYZ კანონის მოთხოვნებს';
- როდესაც პრაქტიკოსის დასკვნა გამოხატულია შესაბამისი განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით: 'ჩვენი აზრით, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას [მიუთითეთ თარიღი]-თვის და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით, XYZ საფუძვლების შესაბამისად'; ან
- როდესაც პრაქტიკოსის დასკვნა გამოხატულია შესაბამისი მხარის განცხადების საფუძველზე: 'ჩვენი აზრით, [მიუთითეთ შესაბამისი მხარე]-ის განცხადება იმის თაობაზე, რომ სუბიექტი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, იცავდა XYZ კანონის მოთხოვნებს, სამართლიანია', ან 'ჩვენი აზრით, (მიუთითეთ შესაბამისი მხარე)-ის განცხადება იმის თაობაზე, რომ სუბიექტის საქმიანობის ძირითადი მაჩვენებლები, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, წარმოდგენილია XYZ კრიტერიუმების შესაბამისად, სამართლიანია.'~

უშუალო შეფასების გარიგებებში, პრაქტიკოსის დასკვნა გამოხატულია განსახილველი საგნისა და შესაბამისი კრიტერიუმების ტერმინებით.

86. შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში პრაქტიკოსის დასკვნა ისეთი ფორმით გამოიხატება, რომელიც გადმოსცემს პრაქტიკოსის მოსაზრებას იმის თაობაზე, შესრულებული სამუშაოდან გამომდინარე პრაქტიკოსის ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა საკითხმა (საკითხებმა), რაც მას

დაარწმუნებდა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს არსებით უზუსტობას. მაგალითად, ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ არაფერი შეგვხვედრია ისეთი, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ სუბიექტი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, არ იცავდა XYZ კანონის მოთხოვნებს.

87. პრაქტიკოსი ანგარიშის მოსამზადებლად ირჩევს `მოკლე` ან `ვრცელ` ფორმატს, რათა რაც შეიძლება ეფექტურად მიაწოდოს ინფორმაცია გამიზნულ მომხმარებლებს. `მოკლე` ანგარიშები, ჩვეულებრივ, მხოლოდ ძირითად ელემენტებს მოიცავს. `ვრცელი` ანგარიშები მოიცავს სხვა ინფორმაციას და გარკვეული საკითხების ახსნას, რაც გავლენას არ ახდენს პრაქტიკოსის დასკვნაზე. `ვრცელ` ანგარიშში, ძირითად ელემენტებთან ერთად, ხშირად დეტალურად არის აღწერილი გარიგების პირობები, გამოყენებული კრიტერიუმები, საკითხები, რომლებმაც პრაქტიკოსის ყურადღება მიიპყრო გარიგების ცალკეულ ასპექტთან დაკავშირებით, დეტალური ინფორმაცია პრაქტიკოსისა და გარიგებაში მონაწილე სხვა პერსონალის კვალიფიკაციისა და გამოცდილების შესახებ, არსებითობის დონეების შესახებ და, ზოგიერთ შემთხვევაში, რეკომენდაციებიც. გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, ჩართავს თუ არა პრაქტიკოსი ამგვარ ინფორმაციას მარწმუნებელ ანგარიშში, დამოკიდებული იქნება იმაზე, რამდენად მნიშვნელოვანია ეს ინფორმაცია გამიზნული მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილების თვალსაზრისით.
88. პრაქტიკოსის დასკვნა ნათლად უნდა იყოს გამოყოფილი მარწმუნებელი გარიგების ანგარიშში მოცემული ისეთი ინფორმაციისგან ან განმარტებებისგან, რომლებიც გავლენას არ ახდენს პრაქტიკოსის დასკვნაზე, როგორცაა, მაგალითად ნაწილები - `მნიშვნელოვანი გარემოებები`, `სხვა გარემოებები`, გარიგების ცალკეულ ასპექტებთან დაკავშირებული საკითხები, რომლებმაც პრაქტიკოსის ყურადღება მიიპყრო, რეკომენდაციები ან დამატებითი ინფორმაცია. პრაქტიკოსის მიერ მარწმუნებელ ანგარიშში გამოყენებული ფორმულირებები ცალსახად უნდა მიუთითებდეს, რომ ნაწილები - `მნიშვნელოვანი გარემოებები`, `სხვა გარემოებები`, გარიგების ცალკეულ ასპექტებთან დაკავშირებული საკითხები, რომლებმაც პრაქტიკოსის ყურადღება მიიპყრო, რეკომენდაციები ან დამატებითი ინფორმაცია არ აკნინებს პრაქტიკოსის დასკვნას.
89. პრაქტიკოსი მოდიფიცირებულ დასკვნას აყალიბებს შემდეგ სიტუაციებში:
  - ა) როდესაც პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, გარიგების სამუშაოს მასშტაბის შეზღუდვა არსებობს და ამ საკითხის გავლენა შეიძლება არსებითი იყოს, პრაქტიკოსმა ანგარიშში უნდა წარმოადგინოს პირობითი დასკვნა ან უარი განაცხადოს ანგარიშში თავისი დასკვნის წარმოდგენაზე; ზოგიერთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსი იხილავს გარიგებიდან გამოსვლის შესაძლებლობის საკითხს;
  - ბ) როდესაც პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს არსებით უზუსტობას. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსი წარმოადგენს პირობით ან უარყოფით დასკვნას. ისეთ უშუალო შეფასების გარიგებებში, სადაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია წარმოდგენილია მხოლოდ პრაქტიკოსის დასკვნის სახით და პრაქტიკოსი გადაწყვეტს, რომ განსახილველი საგანი მთლიანად, ან მისი რომელიმე ნაწილი არ შეესაბამება კრიტერიუმებს, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ამგვარი დასკვნაც მიჩნეული იქნება პირობითად (ან უარყოფითად, საჭიროებისამებრ).
90. პრაქტიკოსმა მაშინ უნდა წარმოადგინოს მარწმუნებელ ანგარიშში პირობითი დასკვნა, როდესაც ამა თუ იმ საკითხის გავლენა იმდენად არსებითი ან ყოვლისმომცველი არ არის, რომ აუცილებელი იყოს უარყოფითი დასკვნა, ან უარის გაცხადება პრაქტიკოსის ანგარიშში დასკვნის წარმოდგენაზე.
91. თუ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ აღმოჩნდება, რომ არ არსებობს მარწმუნებელი გარიგების შესრულებისთვის აუცილებელი რომელიმე წინაპირობა, პრაქტიკოსი ამ საკითხს იხილავს შესაფერის მხარესთან (მხარეებთან) ერთად და ადგენს:

- ა) შესაძლებელია თუ არა ამ საკითხის იმგვარად გადაჭრა, რომ დააკმაყოფილოს პრაქტიკოსის მოთხოვნები;
  - ბ) მიზანშეწონილია თუ არა დავალების შესრულების გაგრძელება;
  - გ) ამ საკითხის შესახებ ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს თუ არა მარწმუნებელ ანგარიშში და თუ გადაწყვეტს, რომ უნდა წარმოადგინოს, რა სახით.
92. თუ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ აღმოჩნდება, რომ მიზანშეწონილი არ არის ერთი ან მეტი გამოსაყენებელი კრიტერიუმი მთლიან განსახილველ საგანთან ან მის რომელიმე ნაწილთან მიმართებით, პრაქტიკოსი იხილავს გარიგებიდან გამოსვლის შესაძლებლობის საკითხს, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება. თუ პრაქტიკოსი გადაწყვეტს დავალების გაგრძელებას, მან უნდა გასცეს:
- ა) პირობით დასკვნა ან უარყოფითი, იმისდა მიხედვით, რამდენად არსებითი ან ყოვლისმომცველია მოცემული საკითხი, როდესაც, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, მიზანშეწონილ კრიტერიუმებს ან არასათანადო განსახილველ საგანს, სავარაუდოდ, შეუძლია გამიზნული მომხმარებლების შეცდომაში შეყვანა; ან
  - ბ) პირობითი დასკვნა ან უარი განაცხადოს დასკვის გაცემაზე სხვა შემთხვევებში, იმისდა მიხედვით, რამდენად არსებითი ან ყოვლისმომცველია მოცემული საკითხი.

### სხვა საკითხები

#### *ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები*

93. პრაქტიკოსი გარიგების პირობებისა და გარიგებისთვის დამახასიათებელი სხვა გარემოებების გათვალისწინებით გადაწყვეტს, მიიპყრო თუ არა მისი ყურადღება რაიმე ისეთმა ფაქტმა, რომლის შესახებაც აუცილებლად უნდა აცნობოს პასუხისმგებელ მხარეს, პირს, რომელიც ასრულებს განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას, დამკვეთ მხარეს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ან სხვა მხარეებს.

#### *დოკუმენტაცია*

94. გარიგების დოკუმენტაცია უზრუნველყოფს მარწმუნებელი ანგარიშის მომზადების საფუძვლის სათანადოდ ფიქსაციას, თუ ის დროულად მომზადდება და საკმარისი და შესაფერისი იქნება იმისათვის, რომ გამოცდილმა პრაქტიკოსმა, რომელიც მანამდე არ ყოფილა დაკავშირებული მოცემულ გარიგებასთან, გაიგოს:
- ა) იმ პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც ჩატარდა მარწმუნებელი გარიგებების შესაბამისი სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვით;
  - ბ) ჩატარებული პროცედურების შედეგები და მოპოვებული მტკიცებულებები; და
  - გ) გარიგების შესრულების პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ამ დასკვნების გამოსატანად ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განსჯა.
95. გარიგების დოკუმენტაციიდან ჩანს, როგორ განიხილა და გადაჭრა პრაქტიკოსმა ნებისმიერი შეუსაბამობა მის მიერ გამოვლენილ ინფორმაციასა და საბოლოო დასკვნას შორის, რომელიც გამოიტანა განსახილველი საგნის შესახებ.

### პრაქტიკოსის სახელის არასათანადოდ გამოყენება

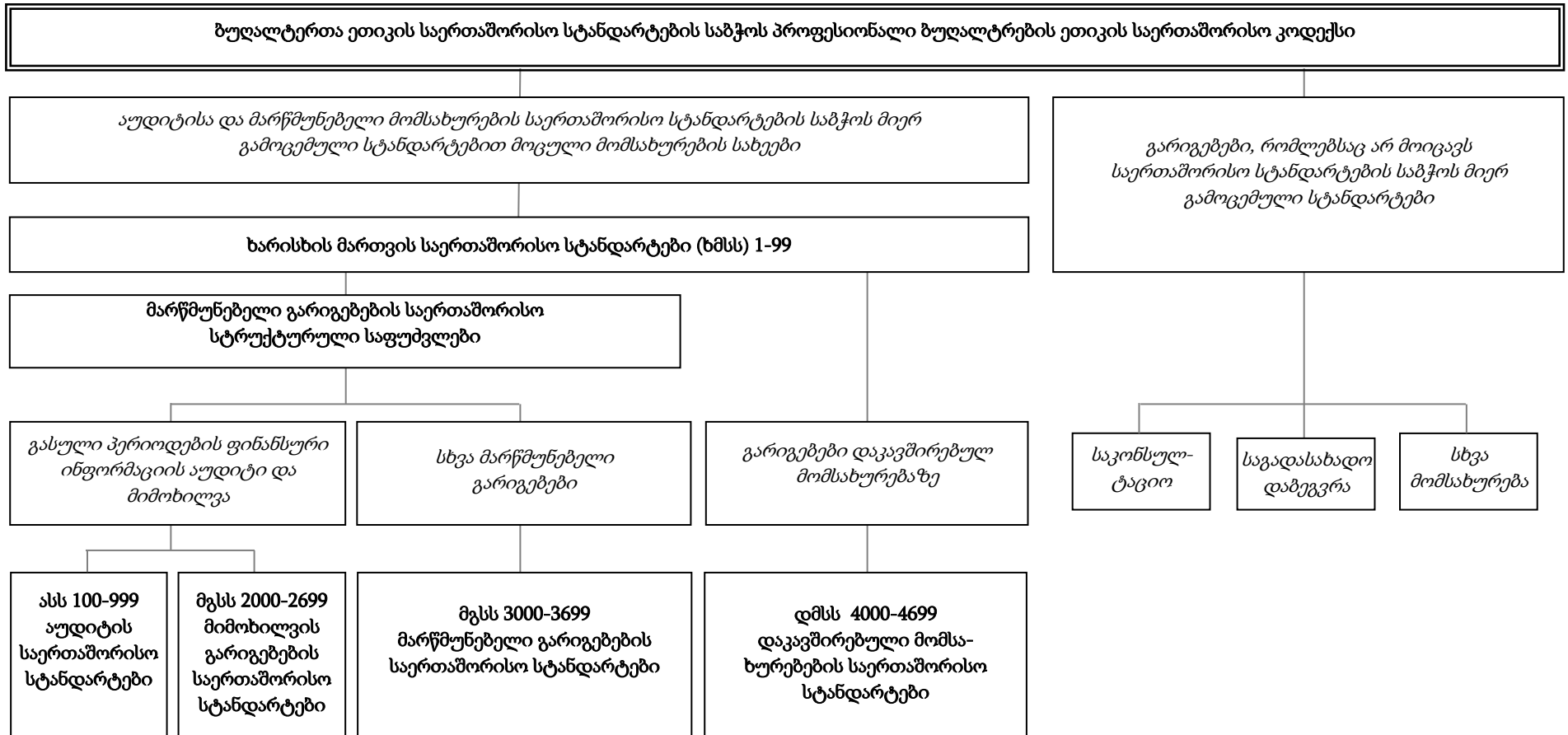
96. პრაქტიკოსი მაშინ ასოცირდება განსახილველ საგანთან, ან შესაბამის განსახილველ საგნის ინფორმაციასთან, როდესაც იგი ანგარიშს წერს განსახილველ საგნის ინფორმაციის შესახებ, ან თავისი სახელის გამოყენების ნებართვას იძლევა განსახილველ საგანთან, ან განსახილველ საგნის ინფორმაციასთან მიმართებით, პროფესიული თვალსაზრისით. თუ პრაქტიკოსის სახელი ამგვარად არ არის დაკავშირებული განსახილველ საგანთან, მესამე მხარეებმა შეიძლება დაუშვან, რომ პრაქტიკოსს ამასთან დაკავშირებით პასუხისმგებლობა არ ეკისრება. თუ პრაქტიკოსისთვის

ცნობილი გახდება, რომ რომელიმე მხარემ არასათანადოდ გამოიყენა მისი სახელი განსახილველ საგანთან, ან შესაბამის განსახილველ საგნის ინფორმაციასთან მიმართებით, პრაქტიკოსი მესამე მხარეს სთხოვს ამგვარი ქმედებების შეწყვეტას. პრაქტიკოსი ასევე განიხილავს, კიდევ რა ზომების მიღებაა საჭირო, მაგალითად აცნობოს ცნობილ მომხმარებელ მესამე მხარეს, პრაქტიკოსის სახელის არასათანადოდ გამოყენების შესახებ, თუ მიმართოს იურიდიულ კონსულტაციას.



აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტები, მათი კავშირი ერთმანეთთან და ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსთან

ამ დანართში ნაჩვენებია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტების მოქმედების სფერო, მათი კავშირი ერთმანეთთან და ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსთან.



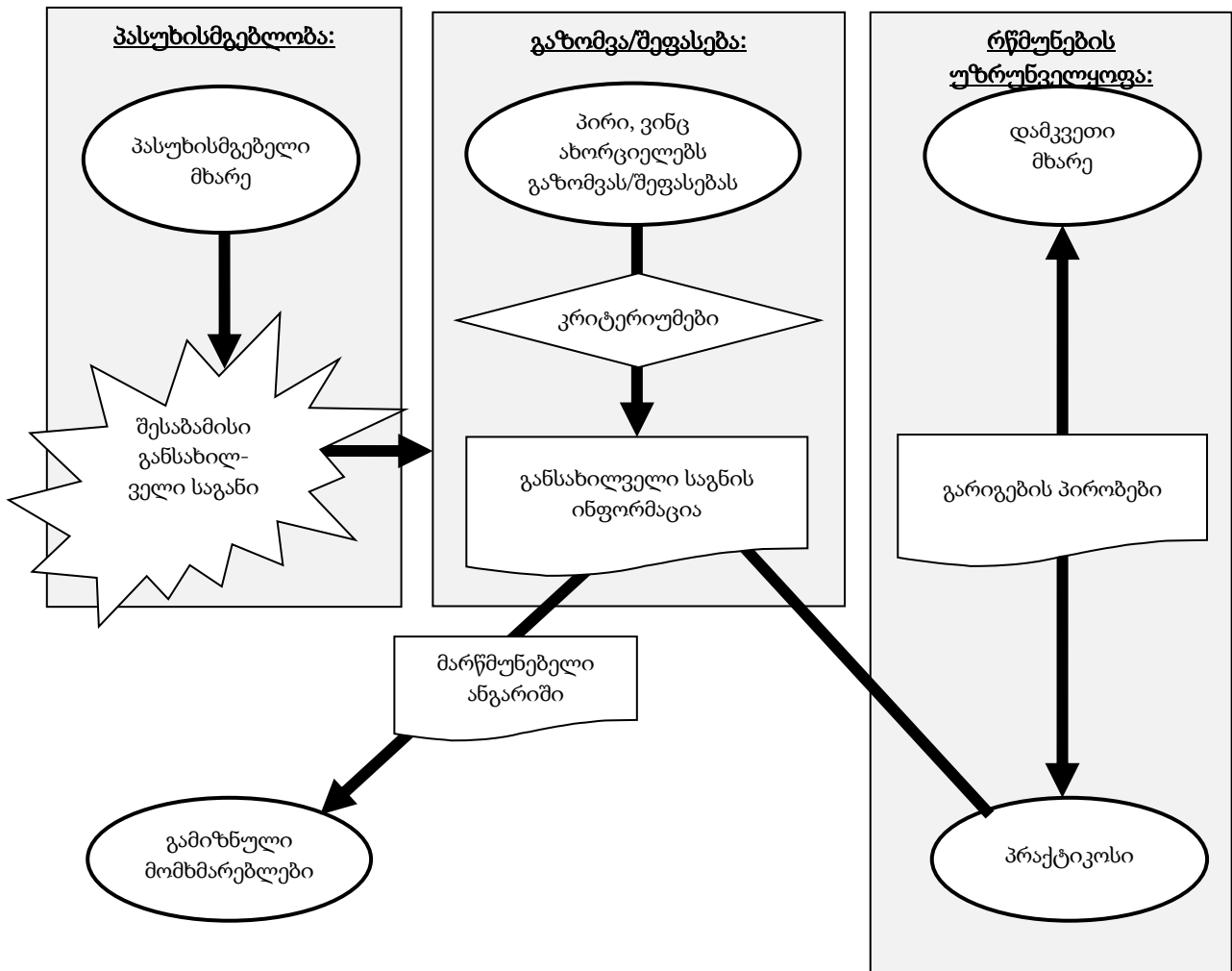
## დამოწმების გარიგებები და უშუალო შეფასების გარიგებები

ამ დანართში განხილულია დამოწმების გარიგებებსა და უშუალო შეფასების გარიგებებს შორის განსხვავებები.

1. დამოწმების გარიგებებში, შესაბამისი განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას (გაზომვას ან შეფასებას) კრიტერიუმების გამოყენებით ახორციელებს პირი, რომელიც არ არის პრაქტიკოსი და ამგვარი შეფასების შედეგია განსახილველი საგნის ინფორმაცია. განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება სათანადოდ არ იყოს წარმოდგენილი განსახილველი საგნისა და კრიტერიუმების კონტექსტში და, ამდენად, შეიძლება მცდარი იყოს და პოტენციურად, არსებითად მცდარიც. დამოწმების გარიგებაში პრაქტიკოსის ფუნქცია იმაში მდგომარეობს, რომ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები თავისი დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას განსახილველი საგნის ინფორმაცია, რომელიც მოამზადა იმ პირმა, რომელმაც შეასრულა გაზომვა ან შეფასება.
2. უშუალო შეფასების გარიგებებში კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას ახორციელებს პრაქტიკოსი და მიღებულ განსახილველი საგნის ინფორმაციას წარმოადგენს უშუალოდ მარწმუნებელი ანგარიშში, ან მისი დანართის სახით. უშუალო შეფასების გარიგებებში პრაქტიკოსის დასკვნაში აღწერილია კრიტერიუმების გამოყენებით შესრულებული განსახილველი საგნის რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი შეფასების შედეგი. ზოგიერთ უშუალო შეფასების გარიგებებში პრაქტიკოსის დასკვნა წარმოადგენს განსახილველი საგნის ინფორმაციას, ან მის ნაწილს. განსახილველი საგნის ხასიათისა და მიხედვით:
  - ა) უშუალო შეფასების გარიგებისთვის შესრულებული გაზომვის ან შეფასების შედეგი შეიძლება ანალოგიური იყოს იმ პირის მიერ მომზადებული ანგარიშის ან განცხადების, რომელიც კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას ახორციელებს დამოწმების გარიგებაში. თუმცა, სხვა შემთხვევაში, შედეგი ანუ განსახილველი საგნის ინფორმაცია, შეიძლება აისახოს პრაქტიკოსის ვრცელი ფორმატის მარწმუნებელ ანგარიშში, სადაც აღწერილია საკითხები, რომლებმაც პრაქტიკოსის ყურადღება მიიპყრო დავალების შესრულების პროცესში და ასევე პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძველი; და
  - ბ) პრაქტიკოსი შეიძლება იყენებდეს სხვა პირთა მიერ შეგროვებულ ან კომპილირებულ მონაცემებს. მაგალითად, პრაქტიკოსმა შეიძლება მონაცემები მიიღოს პასუხისმგებელი მხარის მიერ დანერგილი საინფორმაციო სისტემიდან.
3. უშუალო შეფასების გარიგებებში, განსახილველი საგნის გაზომვასთან ან შეფასებასთან ერთად, პრაქტიკოსი ასევე იყენებს რწმუნების მისაღებად აუცილებელ უნარებსა და მეთოდებს, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები იმის შესახებ, განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას. პრაქტიკოსმა ამგვარი მტკიცებულებები შეიძლება მოიპოვოს განსახილველი საგნის უშუალო შეფასების ან გაზომვის პროცესში, ან გაზომვის ან შეფასების პროცესის დაწყებამდე ან მის შემდეგ.
4. უშუალო შეფასების გარიგებების მნიშვნელობას შემდეგი ორი ფაქტორის შერწყმა განაპირობებს:
  - ა) პრაქტიკოსის დამოუკიდებლობა განსახილველი საგნისგან, დამკვეთი მხარისგან, გამოზნული მომხმარებლებისა და პასუხისმგებელი მხარისგან, მიუხედავად იმისა, რომ პრაქტიკოსი დამოუკიდებელი არ არის განსახილველის საგნის ინფორმაციისგან, რადგან პრაქტიკოსი თვითონ ამზადებს ამ ინფორმაციას; და
  - ბ) რწმუნების მისაღებად აუცილებელი უნარებისა და მეთოდების გამოყენება, როდესაც პრაქტიკოსი აფასებს ან ზომავს განსახილველ საგანს, რის შედეგადაც გროვდება იმავე რაოდენ-

ნობისა და ხარისხის მტკიცებულებები, რაც დამოწმების გარიგების შემთხვევაში. სწორედ საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება განასხვავებს უშუალო შეფასების გარიგებას კომპილაციური გარიგებისგან. ამგვარი მტკიცების საილუსტრაციოდ გამოდგება შემდეგი მაგალითი: თუ პრაქტიკოსმა განახორციელა სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების შესახებ ანგარიშგების კომპილაცია, პრაქტიკოსი არ ჩაატარებს საკონტროლო მოწყობილობების სტანდარტიზაციის ტესტირებას. თუმცა, უშუალო შეფასების გარიგებებში, პრაქტიკოსმა, როდესაც შესაფერისია, თვითონ უნდა მოახდინოს საკონტროლო მოწყობილობების სტანდარტიზაცია შეფასების პროცესის ფარგლებში, ან ჩაატაროს სხვების მიერ სტანდარტიზებული საკონტროლო მოწყობილობების ტესტირება ისეთივე მოცულობით, როგორც ამას დამოწმების გარიგებებში გააკეთებდა.

## მარწმუნებელ გარიგების მხარეები



1. ნებისმიერ მარწმუნებელ გარიგებაში მონაწილეობს სულ მცირე სამი დამოუკიდებელი მხარე - პრაქტიკოსი, პასუხისმგებელი მხარე და გამიზნული მომხმარებლები. კონკრეტული გარემოებებისა და მიხედვით შეიძლება ასევე არსებობდეს პირი, რომელიც ასრულებს განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას, ან დამკვეთი მხარე.
2. სქემაზე ნაჩვენებია, როგორ არის მარწმუნებელ გარიგებასთან დაკავშირებული მარწმუნებელი გარიგების მონაწილე მხარეთა ქვემოთ ჩამოთვლილი ფუნქციები:
  - ა) პასუხისმგებელი მხარე პასუხისმგებელია შესაბამის განსახილველ ინფორმაციაზე;
  - ბ) განსახილველი საგნის შემფასებელი ან გამზომი პირი კრიტერიუმებს იყენებს შესაბამისი განსახილველი საგნის გასაზომად ან შესაფასებლად, რის შედეგადაც მიიღება განსახილველი საგნის ინფორმაცია;
  - გ) დამკვეთი მხარე გარიგების პირობებს ათანხმებს პრაქტიკოსთან;
  - დ) პრაქტიკოსი კრებს საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს თავისი საბოლოო დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად, რომლის მიზანია, პასუხისმგებელი მხარის გარდა, სხვა გამიზნული მომხმარებლის ნდობის დონის ამაღლება განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ;

ე) გამიზნული მომხმარებლები გადაწყვეტილებებს იღებენ განსახილველი საგნის საფუძველზე. გამიზნული მომხმარებლები არიან: ფიზიკური პირი (ფიზიკური პირები), ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები), ან მითითებული მხარეებისგან შემდგარი ჯგუფი (ჯგუფები), რომლებიც, პრაქტიკოსის ვარაუდით, გამოიყენებენ მარწმუნებელ ანგარიშს. ზოგიერთ შემთხვევაში, გამიზნულ მომხმარებლებში შეიძლება შედიოდეს სხვა მხარეებიც, იმათ გარდა, ვისთვისაც არის განკუთვნილი მარწმუნებელი ანგარიში.

3. ამ ფუნქციებთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელია შემდეგი შენიშვნები:

- ნებისმიერ მარწმუნებელ გარიგებაში, პრაქტიკოსის გარდა, მონაწილეობს სულ მცირე ორი მხარე: პასუხისმგებელი მხარე და გამიზნული მომხმარებლები;
- პრაქტიკოსი არ შეიძლება, რომ იყოს პასუხისმგებელი მხარე, დამკვეთი მხარე ან გამიზნული მომხმარებელი;
- უშუალო შეფასების გარიგებაში პრაქტიკოსი იმავდროულად ასრულებს განსახილველი საგნის გაზომვას ან შეფასებას;
- დამოწმების გარიგებაში განსახილველი საგნის გაზომვას ან შეფასებას შეიძლება ახორციელებდეს პასუხისმგებელი მხარე, ან რომელიმე სხვა მხარე, მაგრამ პრაქტიკოსი - არა;
- თუ პრაქტიკოსმა შეაფასა ან გაზომა შესაბამისი განსახილველი საგანი კრიტერიუმების გამოყენებით, მაშინ ასეთი გარიგება უშუალო შეფასების გარიგებაა. გარიგების ტიპი არ შეიცვლება და არ გახდება დამოწმების გარიგება იმის გამო, თუ სხვა მხარე (რომელიც საკუთარ თავზე იღებს პასუხისმგებლობას გაზომვაზე ან შეფასებაზე) მაგალითად, პასუხისმგებელი მხარე, განსახილველი საგნის ინფორმაციას დაურთავს განცხადებას ზემოაღნიშნული პასუხისმგებლობის თავის თავზე აღების შესახებ;
- პასუხისმგებელი მხარე შეიძლება იყოს დამკვეთი მხარე;
- ბევრ დამოწმების გარიგებაში პასუხისმგებელი მხარე არის შემფასებელი ან გამზომიც და ასევე დამკვეთი მხარეც. ამის მაგალითია სიტუაცია, როდესაც პრაქტიკოსს სუბიექტი ქირაობს მარწმუნებელი გარიგების შესასრულებლად ისეთ ანგარიშზე, რომელიც მომზადებულია მდგრადი განვითარების სფეროში განხორციელებული საკუთარი საქმიანობის შესახებ. თუ პრაქტიკოსს ქირაობენ მარწმუნებელი გარიგების შესასრულებლად ისეთ ანგარიშზე, რომელიც სახელმწიფო ორგანიზაციამ მოამზადა მდგრადი განვითარების სფეროში კერძო კომპანიის საქმიანობის შესახებ, ეს იქნება იმის მაგალითი, როდესაც პასუხისმგებელი მხარე და შემფასებელი ან გამზომი სხვადასხვა მხარეები არიან;
- დამოწმების გარიგებაში, ჩვეულებრივ, პირი, რომელიც შეფასებას ან გაზომვას ასრულებს, პრაქტიკოსს წარუდგენს წერილობით დოკუმენტს განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ. ზოგ შემთხვევაში, პრაქტიკოსმა შეიძლება ვერ მიიღოს ამგვარი დოკუმენტი, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც დამკვეთი მხარე არ არის შემფასებელი ან გამზომი მხარე;
- პასუხისმგებელი მხარე შეიძლება იყოს ერთ-ერთი, მაგრამ არა ერთადერთი გამიზნული მომხმარებელი;
- პასუხისმგებელი მხარე, გამზომი ან შემფასებელი და გამიზნული მომხმარებლები შესაძლოა სხვადასხვა სუბიექტიდან, ან ერთი და იმავე სუბიექტიდან იყვნენ. მეორე შემთხვევაში, მაგალითად შესაძლოა, ორსაფეხურიანი მართვის სტრუქტურის დროს, სამეთვალყურეო საბჭოს სურდეს რწმუნების მოპოვება, სუბიექტის აღმასრულებელი საბჭოს მიერ მომზადებული ინფორმაციის შესახებ. პასუხისმგებელ მხარესა და გამიზნულ მომხმარებელს შორის ურთიერთობის განხილვა საჭიროა კონკრეტული გარიგების კონტექსტში და შესაძლოა ეს ურთიერთობა განსხვავდებოდეს პასუხისმგებლობის იერარქიის ყველაზე ტრადიციული ფორმისაგან. მაგალითად, სუბიექტის უმაღლესმა ხელმძღვანელობამ (გამიზნული მომხმარებელი) შესაძლოა დაიქირავოს პრაქტიკოსი მარწმუნებელი მომსახურების შესასრულებლად სუბიექტის საქმიანობის რომელიმე კონკრეტული ასპექტისათვის, რომელიც უფრო

დაბალი დონის ხელმძღვანელობის უშუალო პასუხისმგებლობის საგანია (პასუხისმგებელი მხარე), მაგრამ რაზედაც საბოლოო პასუხისმგებლობა უმაღლეს ხელმძღვანელობას ეკისრება;

- დამკვეთი მხარე, რომელიც იმავდროულად არ არის პასუხისმგებელი მხარეც, შეიძლება იყოს გამიზნული მომხმარებელი.

4. პრაქტიკოსის დასკვნა შეიძლება გამოხატული იყოს:

- შესაბამისი განსახილველი საგნისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით;
- შესაბამისი განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით;
- შესაბამისი მხარის განცხადების (მტკიცების) საფუძველზე.

5. პრაქტიკოსი და პასუხისმგებელი მხარე შესაძლოა შეთანხმდნენ გარიგებაში წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლების პრინციპების გამოყენებაზე, როდესაც არ არსებობს სხვა გამიზნული მომხმარებელი პასუხისმგებელი მხარის გარდა, ხოლო შესაბამისი მარწმუნებელი გარიგების სტანდარტების ყველა სხვა მოთხოვნა შესრულებულია. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსის ანგარიში უნდა მოიცავდეს განცხადებას იმის შესახებ, რომ ამ ანგარიშის გამოყენება შეზღუდულია და შეუძლია მხოლოდ მოცემულ პასუხისმგებელ მხარეს.

**მარწმუნებელი გარიგებების განსახილველი საგნების კლასიფიკაცია**

შემდეგ ცხრილში მოცემულია შესაძლო განსახილველი საგნების კლასიფიკაცია მაგალითებთან ერთად. ზოგიერთი კატეგორიის განსახილველი საგნისთვის მოყვანილი არ არის მაგალითები, ვინაიდან ნაკლებად სარწმუნოა, რომ ამ კატეგორიის ინფორმაციასთან მიმართებით განხორციელდეს მარწმუნებელი გარიგებები. აღნიშნული კლასიფიკაცია არ არის ამომწურავი, არც იმას გულისხმობს, რომ ყოველთვის აქ მოცემული კატეგორიები ურთიერთგამომრიცხავი იქნება, ხოლო ზოგიერთ განსახილველ საგანს ან განსახილველი საგნის ინფორმაციას შეიძლება კომპონენტები ერთზე მეტი კატეგორიიდან ჰქონდეს, მაგალითად ინტეგრირებულ ანგარიშგებასა და კორპორაციული სოციალური პასუხისმგებლობის შესახებ ანგარიშგებაში, სავარაუდოდ, მოცემული იქნება როგორც გასული პერიოდების, ასევე საპროგნოზო ინფორმაცია; როგორც ფინანსური, ასევე არაფინანსური ინფორმაცია. გარდა ამისა, ზოგ შემთხვევაში, მოცემულია განსახილველი საგნის ინფორმაციის მაგალითი, სხვა შემთხვევაში - განსახილველი საგნის მაგალითი, ან მხოლოდ მითითებული იქნება საკითხის ხასიათი, რომლის გადასაჭრელადაც შეიძლება სასარგებლო იყოს მოცემული ინფორმაცია (იმისდა მიხედვით, რა უფრო მნიშვნელოვანია მოცემულ გარემოებებში).

ინფორმაცია . . . . . შესახებ		გასული პერიოდების ინფორმაცია	საპროგნოზო ინფორმაცია
ფინანსური	შედეგები	ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება	<ul style="list-style-type: none"> <li>ფულადი ნაკადების მოკლევადიანი/გრძელვადიანი პროგნოზები</li> </ul>
	მდგომარეობა		<ul style="list-style-type: none"> <li>ფინანსური მდგომარეობის მოკლევადიანი/გრძელვადიანი პროგნოზები</li> </ul>
არაფინანსური	რესურსების გამოყენების შედეგები/რესურსების რაციონალური გამოყენება	<ul style="list-style-type: none"> <li>ანგარიში სათბურის გაზების ემისიების შესახებ.</li> <li>ანგარიში მდგრადი განვითარების შესახებ.</li> <li>ეფექტიანობის ძირითადი მაჩვენებლები.</li> <li>ანგარიში რესურსების ეფექტიანად გამოყენების შესახებ.</li> <li>ანგარიში დახარჯული ფულის ეფექტურობაზე (რესურსების რაციონალური გამოყენების შესახებ).</li> <li>ანგარიში კორპორაციული სოციალური პასუხისმგებლობის შესახებ.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ემისიების მოსალოდნელი შემცირება ახალი ტექნოლოგიის გამოყენების შედეგად, ან სათბურის გაზების შთანთქმა/შემცირება დარგული ხეების წყალობით</li> <li>განცხადება იმის თაობაზე, რომ დაგეგმილი ქმედებები გამოიწვევს რესურსების რაციონალურად გამოყენებას (დახარჯული ფულის ეფექტურობას)</li> </ul>

ინფორმაცია . . . . . შესახებ		გასული პერიოდების ინფორმაცია	საპროგნოზო ინფორმაცია
	მდგომარეობა	<ul style="list-style-type: none"> <li>• სისტემის პროცესის აღწერა, რომელიც დანერგილია დროის გარკვეული მომენტისთვის.</li> <li>• ფიზიკური მახასიათებლები, მაგალითად იჯარით აღებული ქონების ფართობი.</li> </ul>	
სისტემა/ პროცესი	აღწერა	<ul style="list-style-type: none"> <li>• შიდა კონტროლის სისტემის აღწერა.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• კონტროლის საშუალებების დიზაინი, რომლებიც დამუშავებულია ახალი (მომავალი) საწარმოო პროცესისთვის.</li> </ul>
	დიზაინი	<ul style="list-style-type: none"> <li>• მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების დიზაინი.</li> </ul>	
	ფუნქციონირება/შედეგიანობა	<ul style="list-style-type: none"> <li>• პერსონალის დაქირავებისა და სწავლების (გადამზადების) პროცედურების ეფექტიანობა.</li> </ul>	
ორგანიზაციული ქცევის ცალკეული ასპექტები	დადგენილი მოთხოვნების დაცვა	<ul style="list-style-type: none"> <li>• სუბიექტის მიერ საკრედიტო ხელშეკრულებების შემზღუდავი პირობების დაცვა, ან გარკვეული საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვა.</li> </ul>	
	პერსონალის ქცევა	<ul style="list-style-type: none"> <li>• აუდიტის კომიტეტის მუშაობის შეფასება.</li> </ul>	
	სხვა	<ul style="list-style-type: none"> <li>• პროგრამული უზრუნველყოფის ვარგისიანობა დასახული მიზნით გამოყენების თვალსაზრისით.</li> </ul>	



გამოსცა:



თარგმნა:



IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T+1(212)286-9344 F+1(212)286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)  
ISBN: 978-1-60815-567-5