

INTERNATIONAL AUDITING AND  
ASSURANCE STANDARDS BOARD®

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

*2023-2024 წლების გამოცემა*

*II 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), the International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტს), 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 © 2024 წლის აგვისტო, 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 Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities', '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', 'ISA for LCE', '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 International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEA™).

საავტორო უფლების, სავაჭრო ნიშნებისა და ნებართვის შესახებ ინფორმაციის

მისაღებად გთხოვთ მიმართოთ [permissions](mailto:permissions@ifac.org) 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)

978-1-60815-581-1

წინამდებარე ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2023-2024 წლების გამოცემა, რომელიც მოამზადა International Auditing and Assurance Standards Board და 2024 წლის აგვისტოში ინგლისურ ენაზე გამოსცა International Federation of Accountants (IFAC), ქართულ ენაზე თარგმნა ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურმა 2025 წლის იანვარში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2023-2024 წლების 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 2023-2024 წლების 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, 2023-2024 წლების გამოცემა, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2024 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2023-2024 წლების გამოცემა, ქართულენოვანი ტექსტი © 2025 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, 2023-2024 Edition*, ISBN: 978-1-60815-573-6

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 Standard on Auditing for Audits of Financial Statements  
of Less Complex Entities™

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®

ISA for LCE™

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

*2023-2024 წლების გამოცემა*  
*II ტომი*



საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს  
ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა  
და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური

თბილისი 2025

**მთარგმნელები:**

**ბაზი ალავერდაშვილი, თეონა მესხი**

(საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური)

**ექსპერტები:**

**თ. ყვინაშვილი** (შპს „იუაი“)

**ზ. მამუკელაშვილი** (სს „პაშა ბანკი“)

**ვ. ცაბაძე** (შპს „გრანტ თორნთონ“)

**ქ. ყანჩაშვილი** (შპს „იუაი“)

**ი. ჟუჟუნაშვილი** (საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია)

**ი. პაპასქუა** (აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაცია)

**დ. სხილაძე** (ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური)

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

**ნაწილი II**

**სარჩევი**

---

83

**ახალი სტანდარტი, რომელიც ჯერ არ არის ძალაში შესული**

ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ნრს-ების ასს) ..... 2-159

ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის გამოცემით გამოწვეული სხვა

საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი ცვლილებები ..... 160-168

## ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი

(ძალაში შედის ნაკლებად რთული სუბიექტების იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც იწყება 2025 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ)

### სარჩევი

83

ნრს-ების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის წინასიტყვაობა .....	5
<b>1. ძირითადი ცნებები, საერთო პრინციპები და ყოვლისმომცველი მოთხოვნები .....</b>	<b>17</b>
1.1. ძალაში შესვლის თარიღი .....	17
1.2. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები და ხარისხის მართვა ფირმის დონეზე .....	17
1.3. აუდიტორის საერთო მიზნები .....	18
1.4. ძირითადი ცნებები და აუდიტის ჩატარების საერთო პრინციპები .....	19
1.5. თაღლითობა .....	21
1.6. კანონმდებლობა .....	22
1.7. დაკავშირებული მხარეები .....	24
1.8. ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება _ ზოგადი მოთხოვნები .....	24
1.9. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები .....	26
<b>2. აუდიტის მტკიცებულებები და დოკუმენტაცია .....</b>	<b>27</b>
2.1. მიზნები .....	27
2.2. საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები .....	27
2.3. ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით .....	28
2.4. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული საერთო მოთხოვნები .....	30
<b>3. გარიგების ხარისხის მიმოხილვა .....</b>	<b>33</b>
3.1. მიზანი .....	33
3.2. გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობები .....	33
3.3. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები .....	38
<b>4. აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება და პირველი აუდიტის გარიგებები .....</b>	<b>39</b>
4.1. მიზნები .....	39
4.2. აუდიტის წინაპირობები .....	40
4.3. გარიგებაზე დათანხმებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოსაზრებები .....	41
4.4. აუდიტის გარიგების პირობები .....	42



4.5.	პირველი აუდიტის გარიგება .....	42
4.6.	ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები .....	43
4.7.	დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები .....	44
<b>5.</b>	<b>დაგეგმვა.....</b>	<b>45</b>
5.1.	მიზნები .....	45
5.2.	დაგეგმვის სამუშაოები .....	45
5.3.	არსებითობა .....	49
5.4.	ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები .....	51
5.5.	დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები .....	51
<b>6.</b>	<b>რისკების გამოვლენა და შეფასება .....</b>	<b>53</b>
6.1.	მიზნები .....	53
6.2.	რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად განკუთვნილი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები.....	53
6.3.	სუბიექტის რელევანტური ასპექტების შესწავლა.....	56
6.4.	არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება.....	66
6.5.	ნრს-ების ასს-ის გამოყენების მართებულობის შეფასება .....	71
6.6.	ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები .....	71
6.7.	დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები .....	71
<b>7.</b>	<b>რეაგირება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე .....</b>	<b>73</b>
7.1.	მიზნები .....	73
7.2.	აუდიტის პროცედურები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისთვის .....	74
7.3.	აუდიტის პროცედურები მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისთვის.....	75
7.4.	აუდიტის სპეციფიკური სფეროები.....	83
7.5.	უზუსტობების დაგროვება.....	94
7.6.	ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები .....	95
7.7.	დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები .....	96
<b>8.</b>	<b>დასკვნების გამოტანა.....</b>	<b>98</b>
8.1.	მიზნები .....	98
8.2.	აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება .....	98
8.3.	ანალიზური პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება საერთო დასკვნის ჩამოყალიბებისას .....	99
8.4.	შემდგომი მოვლენები.....	99
8.5.	აუდიტორის დასკვნის გასამყარებლად განკუთვნილი აუდიტორის შეფასებები და სხვა ქმედებები.....	101
8.6.	ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია .....	103
8.7.	საერთო პასუხისმგებლობის აღება ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე.....	106
8.8.	ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები .....	106

8.9.	დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები .....	107
<b>9.</b>	<b>მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის შედგენა.....</b>	<b>109</b>
9.1	მიზნები .....	109
9.2	მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ .....	109
9.3.	მოსაზრების ფორმა .....	111
9.4.	აუდიტორის დასკვნა.....	111
9.5	მოსაზრების მოდიფიკაციები .....	115
9.6.	აუდიტორის დასკვნის სხვა ნაწილები/აზიარებები .....	123
9.7.	შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება .....	125
9.8.	სხვა ინფორმაცია .....	127
9.9.	დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები.....	128
<b>10.</b>	<b>ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი.....</b>	<b>129</b>
10.1	მიზნები .....	129
10.2	დაგეგმვის სამუშაოები .....	129
10.3	არსებითობა .....	130
10.4.	ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა.....	131
10.5.	არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება.....	132
10.6.	არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება .....	132
10.7.	ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები .....	134
10.8.	დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები.....	134
<b>1-ელი დანართი.....</b>		<b>135</b>
<b>მე-2 დანართი.....</b>		<b>148</b>
<b>მე-3 დანართი.....</b>		<b>151</b>
<b>მე-4 დანართი.....</b>		<b>152</b>
<b>მე-5 დანართი.....</b>		<b>155</b>
<b>მე-6 დანართი.....</b>		<b>157</b>
<b>მე-7 დანართი.....</b>		<b>158</b>

## ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის წინასიტყვაობა

- წ.1. წინამდებარე სტანდარტი (ე.ი. ნრს-ების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი) განკუთვნილია სახელმწიფო და კერძო სექტორების ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. ეს სტანდარტი შემუშავებულია იმ მიზნით, რომ აისახოს ნრს-ების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სპეციფიკა და გარემოებები და უზრუნველყოს აუდიტის გარიგებების ერთგვაროვანი ხარისხი. სტანდარტი ეყრდნობა დაშვებას იმის თაობაზე, რომ ფორმაზე ვრცელდება ხმს 1 ან ისეთი ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ხმს 1-ის<sup>1</sup> მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია. აუდიტის გარიგების ხარისხი მიიღწევა გარიგების დაგეგმვით, შესრულებითა და მისი შედეგების შესახებ დასკვნის შედგენით პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. ამ სტანდარტის მიზნის მიღწევა გულისხმობს პროფესიული განსჯისა და პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენებას.
- წ.2. წინამდებარე სტანდარტი შექმნილია ნაკლებად რთული სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტისთვის, როგორც განხილულია „ა“ ნაწილში. აუცილებლობის შემთხვევაში შესაძლებელია მისი ადაპტირება სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის, ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის აუდიტის გარიგების გარემოებების შესაბამისად, მაგრამ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ სუბიექტი წარმოადგენს ნაკლებად რთულ სუბიექტს „ა“ ნაწილის კრიტერიუმების შესაბამისად.
- წ.3. როდესაც აუდიტი ტარდება წინამდებარე სტანდარტის გამოყენებით, ასეთ გარიგებაში არ გამოიყენება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები.
- წ.4. „ა“ ნაწილში განსაზღვრულია ნრს-ების ასს-ის სტატუსი, მისი სათანადოდ გამოყენების უზრუნველსაყოფად. გადაწყვეტილების მიღება იმის თაობაზე, მოცემული სტანდარტის გამოყენება სავალდებულოა თუ ნებადართული, მათ შორის იმ სუბიექტების ტიპების აღწერა, რომლისთვისაც აუდიტის ჩატარება შესაძლებელია წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, საკანონმდებლო და მარეგულირებელი ორგანოების, ან სხვა შესაბამისი ადგილობრივი ორგანოების პრეროგატივაა, რომელთაც მინიჭებული აქვს სტანდარტების დადგენის უფლებამოსილება.
- წ.5. თუ ამ სტანდარტს გამოიყენებენ აუდიტის ისეთ გარიგებებში, რომლებიც აღწერილი არ არის „ა“ ნაწილში, აუდიტორს უფლება არა აქვს, აუდიტორის დასკვნაში განაცხადოს, რომ აუდიტი ჩატარდა ნრს-ების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად.
- წ.6. წინამდებარე სტანდარტს არ აქვს უპირატესი იურიდიული ძალა იმ ადგილობრივ კანონებსა და სხვა მარეგულირებელ ნორმებთან მიმართებით, რომლებიც კონკრეტულ იურისდიქციებში არეგულირებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს. ნრს-ების ასს-ში განხილული არ არის აუდიტორის ის პასუხისმგებლობები, რომლებიც მას შეიძლება მინიჭებული ჰქონდეს კანონმდებლობით ან სხვა მარეგულირებელი ნორმებით. ამგვარი პასუხისმგებლობები შესაძლოა განსხვავდებოდეს წინამდებარე სტანდარტით დადგენილი პასუხისმგებლობისგან და აუდიტორს ევალება ყველა შესაფერისი საკანონმდებლო, მარეგულირებელი და პროფესიული ვალდებულებების დაცვა.

### ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები

- წ.7. ფინანსური ანგარიშგება, რომლის აუდიტიც ტარდება, არის სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება.

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

შესაძლოა კანონმდებლობა ადგენდეს ხელმძღვანელობის და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებით. მოცემული სტანდარტი არანაირ პასუხისმგებლობას არ აკისრებს ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და არც უპირატესი ძალა აქვს მათი პასუხისმგებლობის მარეგულირებელ კანონებსა თუ სხვა ნორმატიულ აქტებთან მიმართებით. თუმცა, აუდიტი ამ სტანდარტის შესაბამისად ტარდება იმის დაშვებით, რომ ხელმძღვანელობა და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, აღიარებენ გარკვეულ პასუხისმგებლობას, რომელსაც პრინციპული მნიშვნელობა აქვს აუდიტის ჩატარებისთვის. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ხელმძღვანელობას და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს არ ათავისუფლებს თავიანთი პასუხისმგებლობისგან.

*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე*

*სხვადასხვა იურისდიქციაში შესაძლოა განსხვავებული იყოს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობების მოცულობა ან მათ დასახასიათებლად გამოყენებული საშუალებები. ამ განსხვავებების მიუხედავად, წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად აუდიტი ტარდება იმის დაშვებით (წინაპირობით), რომ ხელმძღვანელობამ და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აღიარეს და ესმით, რომ აკისრიათ პასუხისმგებლობა:*

- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, შესაბამის შემთხვევაში, მის სამართლიან წარდგენაზე;*
- იმგვარად ორგანიზებულ შიდა კონტროლზე, როგორც ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუცილებლად მიიჩნევენ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და*
- აუდიტორის უზრუნველყოფაზე შეუზღუდავი წვდომით ყველანაირ ინფორმაციაზე, რომლის შესახებაც მათ იციან, რომ დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან, დამატებით ინფორმაციაზე, რომელიც შეიძლება აუდიტორმა მოითხოვოს და ასევე სუბიექტში იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტის მტკიცებულების მიღებას.*

- წ.8. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ხშირად მოიცავს სტანდარტების დამდგენი რომელიმე უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს, ანდა საკანონმდებლო ან სხვა მარეგულირებელ მოთხოვნებს.
- წ.9. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები ადგენს ფინანსური ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსს. მართალია, ამ საფუძვლებში შეიძლება ზუსტად არ იყოს განსაზღვრული, როგორ უნდა აღირიცხოს ან გამჟღავნდეს ყველა ოპერაცია და მოვლენა, მაგრამ, როგორც წესი, იგი მოიცავს საკმარისად ფართო პრინციპებს, რომლის საფუძველზე შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავება და გამოყენება.
- წ.10. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებია, ხოლო სხვები – შესაბამისობის საფუძვლები. წინამდებარე სტანდარტი ორივე მათგანს მოიცავს. ტერმინი „სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები“ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების აღსანიშნავად, რომელიც მოითხოვს ამ საფუძვლების მოთხოვნების დაცვას და:
  - ა) აღიარებს, ამკარად ან ნაგულისხმევი სახით, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად ხელმძღვანელობას, ამ საფუძვლებით კონკრეტულად მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა, შეიძლება დასჭირდეს სხვა, დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება; ან
  - ბ) ამკარად აღიარებს, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად შეიძლება

აუცილებელი გახდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან ამ საფუძვლების რომელიმე მოთხოვნიდან გადახვევა. ივარაუდება, რომ მსგავსი გადახვევა აუცილებელი იქნება მხოლოდ განსაკუთრებით იშვიათ გარემოებებში.

ტერმინი „შესაბამისობის საფუძვლები“ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების აღსანიშნავად, რომელიც მოითხოვს მოცემული საფუძვლების მოთხოვნების დაცვას, მაგრამ არ ითვალისწინებს (ა) და (ბ) ქვეპუნქტებში აღწერილ აღიარებას.

### ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

- წ.11. აუდიტის მიზანია, აამაღლოს ფინანსური ანგარიშგების მიმართ გამიზნული მომხმარებლების ნდობის დონე. ამგვარი ნდობა მიიღწევა აუდიტორის მიერ მოსაზრების ჩამოყალიბებით იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და ამის საფუძველზე ჩამოაყალიბოს მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.
- წ.12. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა. ამგვარი რწმუნება მაშინ მიიღწევა, როდესაც აუდიტორს მოპოვებული აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები აუდიტორული რისკის (ანუ რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ მოსაზრებას, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას) მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად. თუმცა, დასაბუთებული რწმუნება არ არის რწმუნების აბსოლუტური დონე, რადგან აუდიტს ახასიათებს თანდაყოლილი შეზღუდვები, რის გამოც აუდიტის მტკიცებულებების უმეტესობა, რომელსაც აუდიტორის მოსაზრება ეყრდნობა, მხოლოდ დასკვნის საფუძველად გამოდგება, მაგრამ თავისთავად არ წარმოადგენს დასკვნას.

#### *აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები*

*აუდიტორული რისკი არსებითი უზუსტობისა და შეუმჩნეველობის რისკების ფუნქციაა. არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ეფუძნება ამ მიზნისთვის აუცილებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებს და მთელი აუდიტის განმავლობაში მოპოვებულ მტკიცებულებებს. არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება პროფესიული განსჯის საგანია – მისი ზუსტად გაზომვა შეუძლებელია.*

*აუდიტისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შესაძლოა ვერ გამოვლინდეს ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ დაიგეგმოს და ჩატარდეს წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენა შეუძლებელია, თავისთავად არ მიუთითებს იმაზე, რომ აუდიტი არ ჩატარდა მოცემული სტანდარტის შესაბამისად. ამასთან, აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები აუდიტორისთვის არ არის იმის გამამართლებელი საბუთი, რომ ის ნაკლებად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებით დაკმაყოფილდეს.*

### ნრს-ების ასს-ის ფორმატი

წ.13. ნრს-ების ასს მოიცავს:

- ა) „ა“ ნაწილს, სადაც განსაზღვრულია ნრს-ების ასს-ის სტატუსი, მისი სათანადოდ გამოყენების უზრუნველსაყოფად;
- ბ) 1-ელ ნაწილს, სადაც ჩამოყალიბებულია ძირითადი ცნებები, საერთო პრინციპები და ყოვლისმომცველი

მოთხოვნები, რომლებიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გამოიყენება;

- გ) მე-2 ნაწილს, სადაც განსაზღვრულია აუდიტის მტკიცებულებებისა და დოკუმენტაციისთვის ზოგადი მოთხოვნები, ასევე აუდიტის საერთო მიზანი;
- დ) მე-3 ნაწილს, სადაც აღწერილია ნრს-ების აუდიტში ხარისხის მართვასთან დაკავშირებული აუდიტორისა და გარიგების პარტნიორის ვალდებულებები და პასუხისმგებლობები;
- ე) 4-9-ე ნაწილებს, სადაც თანამიმდევრულად აღწერილია აუდიტის გარიგების მიმდინარეობის პროცესი და განსაზღვრულია აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი დეტალური მოთხოვნები. თითოეული ზემოაღნიშნული ნაწილი ასევე მოიცავს კომუნიკაციასა და დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ კონკრეტულ მოთხოვნებსაც, საჭიროებისამებრ;
- ვ) მე-10 ნაწილს, სადაც განხილულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გასათვალისწინებელი სპეციფიკური საკითხები;
- ზ) დანართებს, რომლებიც მოიცავს ამ სტანდარტში გამოყენებული ტერმინების გლოსარს, მტკიცებულების აღწერას, საილუსტრაციო დანიშნულების გარიგების წერილს და ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილს, ასევე სხვა შესაფერის დამხმარე მასალას, რომელიც დაკავშირებულია ამ სტანდარტის მოთხოვნების დანერგვასა და გამოყენებასთან.

წ.14. 1-10-ე ნაწილები მოიცავს:

- ა) შესავალ მასალას, რომელიც მოთავსებულია ცალკე გამოყოფილ ჩარჩო-გრაფაში, სადაც აღწერილია სტანდარტის შესაბამისი ნაწილის შინაარსი და მოქმედების სფერო (მაგრამ იგი აუდიტორისთვის არ ადგენს რაიმე დამატებით ვალდებულებებს);
- ბ) მიზანს (მიზნებს), რომლებიც ამ კონკრეტული ნაწილის მოთხოვნებს აკავშირებს აუდიტის საერთო მიზანთან;
- გ) მოთხოვნებს, რომლებიც აუცილებლად უნდა შესრულდეს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ესა თუ ის კონკრეტული მოთხოვნა დაკავშირებულია რაიმე პირობასთან და ეს პირობა არ არსებობს კონკრეტულ აუდიტში. სავალდებულო მოთხოვნების გამოსახატავად გამოყენებულია სიტყვა „უნდა“;
- დ) აუცილებელ ახსნა-განმარტებითი ხასიათის მასალას, რომლის მიზანია ამა თუ იმ ქვეგანყოფილების მოთხოვნების ან რომელიმე კონკრეტული მოთხოვნის დამატებითი/უფრო დეტალური ახსნა. აუცილებელი ახსნა-განმარტებითი მასალა სტანდარტში წარმოდგენილია განცალკევებულ ფერად გრაფებში, დახრილი შრიფტით. არსებობს ორი ტიპის ახსნა-განმარტებითი მასალა: ზოგადი საცნობარო ხასიათის ახსნა-განმარტებითი მასალა, სადაც ახსნილია შესაბამისი განყოფილების კონტექსტი და აუცილებელი ახსნა-განმარტებითი მასალა, რომელიც დაკავშირებულია მხოლოდ უშუალოდ მის ზემოთ მოცემულ მოთხოვნასთან.

გარკვეული მოთხოვნები და შესაბამისი აუცილებელი ახსნა-განმარტებითი მასალა მხოლოდ იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როდესაც გარიგების გუნდში გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა წევრებიც არიან. ასეთი მოთხოვნები და აუცილებელი ახსნა-განმარტებითი მასალა წარმოდგენილია ცალკე გრაფაში, შემდეგი სათაურის ქვეშ „მოსაზრებები ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც გარიგების გუნდში გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა წევრებიც არიან“.

წ.15. 1-ელ დანართში ტერმინების გლოსარში შესაძლებელია განმარტებების ნახვა, საიდანაც ჩანს ამ სტანდარტის მიზნისთვის კონკრეტული ტერმინებისთვის მინიჭებული მნიშვნელობები. ეს განმარტებები ხელს უწყობს სტანდარტის მოთხოვნების ერთგვაროვან გამოყენებასა და ინტერპრეტაციას და იმისთვის არაა გამიზნული, რომ უგულვებლყოს რომელიმე კანონით ან სხვა მარეგულირებელი ნორმებით სხვა მიზნებისთვის დადგენილი განმარტებები.

წ.16. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისთვის ტერმინები „ნაკლებად რთული სუბიექტი“ ან „სუბიექტი“ მოიცავს ჯგუფსაც (ე.ი. როდესაც აუდიტი არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი).

*არასავალდებულო დამხმარე მასალა*

წ.17. წინამდებარე ნრს-ების ასს-ის დანერგვის ხელშეწყობის მიზნით აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს შეუძლია გამოსცეს საკუთარი პუბლიკაციები ან სხვა არასავალდებულო ხასიათის მასალა.

**სახელმწიფო სექტორის სუბიექტები**

წ.18. წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება შესაძლებელია სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების გარიგებების მიმართაც, თუ დაკმაყოფილებულია „ა“ ნაწილში განსაზღვრული სტანდარტის სტატუსთან დაკავშირებული კრიტერიუმები. თუმცა, სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს აუდიტის მანდატი, ან სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის ისეთი ვალდებულებები, რომლებიც გამომდინარეობს ამა თუ იმ კანონიდან, სხვა ნორმატიული აქტიდან, ან სხვა ოფიციალური წყაროდან (როგორც არის სამინისტროს დირექტივები, მთავრობის პოლიტიკის მოთხოვნები, ან საკანონმდებლო ორგანოების გადაწყვეტილებები) და შესაძლოა უფრო ფართო სპექტრის საკითხებს მოიცავდეს, ვიდრე წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი. ეს სტანდარტი არ ითვალისწინებს ამგვარ დამატებით პასუხისმგებლობებს. ასეთ საკითხებს შეიძლება არეგულირებდეს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის ან ეროვნული სტანდარტების დამდგენი ორგანოების მიერ გამოცემული ოფიციალური დოკუმენტები, ან სახელმწიფო სექტორის აუდიტის მარეგულირებელი სტრუქტურების მიერ შემუშავებული სახელმძღვანელოები/ინსტრუქციები.

წ.19. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები განისაზღვრება თითოეული იურისდიქციის ან გეოგრაფიული რეგიონის საკანონმდებლო-მარეგულირებელი ბაზით. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენებისას და იმის დასადგენად, ეს საფუძვლები როგორ გამოიყენება კონკრეტული სუბიექტისა და მისი გარემოს სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით, სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებს შესაძლოა დასჭირდეთ შემდეგი საკითხების გათვალისწინება: ეს სუბიექტი, სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, მთლიანად დარიცხვის მეთოდს იყენებს თუ საკასო მეთოდს, თუ ორივე მეთოდს შერეულად.

წ.20. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებისთვის საკუთრებას და საკუთრების უფლების ცნებებს შესაძლოა იგივე მნიშვნელობა არ ჰქონდეს, როგორც კერძო სექტორში, რადგან, პოლიტიკური პროცესების გამო, სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებებს შეიძლება სუბიექტის გარეთ იღებდნენ. ამგვარად, სუბიექტის ხელმძღვანელობა შეიძლება ვერ აკონტროლებდეს ზოგიერთ მიღებულ გადაწყვეტილებას. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტში შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს იმის დადგენა, შეუძლია თუ არა სუბიექტს ცალმხრივად გადაწყვეტილებების მიღება, ასევე რა შესაძლებლობები აქვთ სახელმწიფო სექტორის სხვა სუბიექტებს იმ თვალსაზრისით, რომ კონტროლი განახორციელონ ან გავლენა მოახდინონ მოცემული სუბიექტის მანდატსა და სტრატეგიულ მიმართულებაზე.

წ.21. საჭიროების შემთხვევაში, აუცილებელ ახსნა-განმარტებით მასალაში ჩართულია სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებისთვის შესაფერისი სპეციფიკური მოსაზრებებიც.

ა. ნაკლებად რთული სუბიექტების (ნრს-ების) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის სტატუსი

„ა“ ნაწილის შინაარსი

„ა“ ნაწილში განსაზღვრულია ნაკლებად რთული სუბიექტების ასს-ის სტატუსი, მისი სათანადოდ გამოყენების უზრუნველსაყოფად.

ნრს-ების ასს იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორის საერთო მიზნების მიღწევა შესაძლებელი იყოს ნებისმიერი ნაკლებად რთული სუბიექტის სპეციფიკური ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით, როგორც ეს აღწერილია ამ ნაწილში. წინამდებარე სტანდარტის გამოყენებისთვის დადგენილია შეზღუდვები, რომლებიც სამ კატეგორიად იყოფა: კონკრეტული აკრძალვები, ხარისხობრივი მახასიათებლები და რაოდენობრივი ზღვრები. გარდა ამისა, წინამდებარე სტანდარტის სათანადოდ გამოყენების ხელშეწყობის მიზნით „ა“ ნაწილში აღწერილია საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ან სტანდარტების დამდგენი შესაფერისი ადგილობრივი ორგანოების უფლებამოსილებები. ამ სტანდარტში ტერმინები „ნაკლებად რთული სუბიექტი“ ან „სუბიექტი“ მოიცავს ჯგუფსაც (ე.ი. როდესაც აუდიტი არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი)<sup>2</sup>.

ნრს-ების წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები იმგვარად არის შემუშავებული, რომ ნებისმიერი ნაკლებად რთული სუბიექტის აუდიტის სპეციფიკისა და გარემოებების პროპორციული იყოს (ანუ, ისინი არ ეხება რთულ საკითხებს ან გარემოებებს). თუ ნრს-ების ასს გამოიყენება ისეთ აუდიტში, რომელიც ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროს არ განეკუთვნება, მაშინ ნრს-ების ასს-ის მოთხოვნების დაცვა საკმარისი არ იქნება იმისთვის, რომ აუდიტორმა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები დასაბუთებული რწმუნების მოსაზრების გასამყარებლად.

სტანდარტის სტატუსის შესახებ მომზადებულ დამხმარე სახელმძღვანელოში (the Authority Supplemental Guide) მოცემულია დამატებითი მითითებები საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ან სტანდარტების დადგენის უფლებამოსილების მქონე შესაფერისი ადგილობრივი ორგანოებისთვის, რომლებიც ეხება სტანდარტის წინამდებარე ნაწილში აღწერილი მათი პასუხისმგებლობების შესრულებას. გარდა ამისა, ზემოაღნიშნულ დამხმარე სახელმძღვანელოში უფრო დეტალურად არის ახსნილი ზოგიერთი საკითხი, რაც ფირმებსა და აუდიტორებს შესაძლოა გამოადგეს ნრს-ების ასს-ის გამოყენების მართებულობის დადგენაში.

**ნრს-ების ასს-ის გამოყენების შეზღუდვები**

- ნრს-ების ასს-ის გამოყენებასთან დაკავშირებული შეზღუდვები იყოფა სამ კატეგორიად:*
- *სუბიექტების სპეციფიკური კატეგორიები, რომლისთვისაც აკრძალულია ნრს-ების ასს-ის გამოყენება (ე.ი. კონკრეტული აკრძალვები);*
  - *ნაკლებად რთული სუბიექტის ხარისხობრივი მახასიათებლები \_ თუ სუბიექტს არ ახასიათებს ეს ნიშნები, როგორც წესი, მისი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის დაუშვებელი იქნება ნრს-ების ასს-ის გამოყენება; და*

2. „ჯგუფი“ არის ანგარიშვალდებული სუბიექტი, რომლისთვისაც მზადდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება, ხოლო „ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება“ \_ ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს რამდენიმე სუბიექტს ან ბიზნესერთეულს ფინანსურ ინფორმაციას კონსოლიდაციის პროცესის მეშვეობით. ნრს-ების ასს-ში ტერმინი „კონსოლიდაციის პროცესი“ იმავე მნიშვნელობით არ გამოიყენება, რა მნიშვნელობაც მინიჭებული აქვს ტერმინებს „კონსოლიდაცია“ ან „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინს „კონსოლიდაციის პროცესი“ უფრო ფართო მნიშვნელობა აქვს მინიჭებული და მოიცავს მთელ პროცესს, რომელიც გამოიყენება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. ტერმინების გლოსარში (1-ელი დანართი) აღწერილია ის მნიშვნელობები, რომლებიც გარკვეულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს ნრს-ების ასს-ის მიზნებისთვის, მათ შორის, ჯგუფისა და ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელობები.



- რაოდენობრივი ზღვრები, რომლებიც თითოეულ იურისდიქციაში უნდა დაადგინოს საკანონმდებლო ან მარეგულირებელმა ორგანომ, ან სტანდარტების დადგენის უფლებამოსილების მქონე შესაბამისმა ადგილობრივმა ორგანომ.

ნრს-ების ასს-ის გამოყენების მართებულობის დასადგენად აუდიტორმა უნდა განიხილოს შეზღუდვების ზემოაღნიშნული სამივე კატეგორია.

### კონკრეტული აკრძალვები

ა.1. პუნქტში აღწერილია სუბიექტების ის კატეგორიები, რომლისთვისაც კატეგორიულად იკრძალება წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება.

ა.1. ნრს-ების ასს-ის გამოყენება დაუშვებელია, თუ:

- ამ იურისდიქციაში კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი ცალსახად კრძალავს ნრს-ების ასს-ის გამოყენებას, ან ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის ადგენს არა ნრს-ების ასს-ის, არამედ აუდიტის სხვა სტანდარტების გამოყენებას;
- სუბიექტი არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული;
- სუბიექტი განეკუთვნება ერთ-ერთ შემდეგ კატეგორიას:
  - სუბიექტი, რომლის ერთ-ერთი მთავარი ფუნქციაა მოსახლეობისგან ანაზღაურების მოზიდვა;
  - სუბიექტი, რომლის ერთ-ერთი მთავარი ფუნქციაა მოსახლეობის დაზღვევა;
  - სუბიექტების გარკვეული კატეგორია, თუ მოცემულ იურისდიქციაში ამ კონკრეტული კატეგორიის სუბიექტებისთვის საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოს, ან სტანდარტების დადგენის უფლებამოსილების მქონე შესაბამისი ადგილობრივი ორგანოს მიერ აკრძალულია ნრს-ების ასს-ის გამოყენება.
- აუდიტი არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (ჯგუფის აუდიტი) და:
  - ჯგუფში შემავალი ცალკეული სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები აკმაყოფილებს ა.1.(ბ) ან ა.1.(გ) პუნქტში აღწერილ კრიტერიუმებს; ან
  - აუდიტში მონაწილეობენ კომპონენტის აუდიტორები, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც კომპონენტის აუდიტორის მონაწილეობა შემოიფარგლება მხოლოდ გარკვეული გარემოებებით, რომლის დროსაც ჯგუფის აუდიტის კონკრეტული პროცედურისთვის აუცილებელია აუდიტორის ფიზიკური დასწრება (მაგ., დასწრება მარაგების ინვენტარიზაციაზე, ან აქტივების ან დოკუმენტების ფიზიკურ ინსპექტირებაზე).

ერთი იურიდიული სუბიექტი შესაძლოა შედგებოდეს რამდენიმე ბიზნესერთეულისგან, მაგალითად, კომპანია, რომელიც საქმიანობს მრავალ ადგილას, როგორც არის მაღაზია რამდენიმე ფილიალით. როდესაც ამ ბიზნესერთეულებს ისეთი მახასიათებლები აქვთ, როგორც არის განცალკევებული ადგილმდებარეობა, განცალკევებული ხელმძღვანელობა, განცალკევებული მთავარი საბუღალტრო წიგნი და ამ ერთი იურიდიული პირის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას შესაბამისი ფინანსური ინფორმაცია აგრეგირდება, ასეთი ფინანსური ანგარიშგება აკმაყოფილებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებას, ვინაიდან მოიცავს რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსურ ინფორმაციას კონსოლიდაციის პროცესის მეშვეობით.

ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთ იურიდიულ სუბიექტს შესაძლოა საინფორმაციო სისტემა ორგანიზებული ჰქონდეს ფინანსური ინფორმაციის მოსაგროვებლად რამდენიმე პროდუქტის ან მომსახურების ხაზის შესახებ, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მიზნებისთვის ანგარიშის წარსადგენად ან მართვის სხვა მიზნებისთვის. ასეთ ვითარებაში, ამ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება არ მიიჩნევა ჯგუფის ფინანსურ

ანგარიშგებად, ვინაიდან იგი არ მოიცავს რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთულის აგრეგირებულ ფინანსურ ინფორმაციას კონსოლიდაციის პროცესის მეშვეობით. გარდა ამისა, ცალკეული ინფორმაციის მოგროვება (მაგალითად, დამხმარე საბუღალტრო წიგნებში) საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მიზნებისთვის ანგარიშის წარსადგენად, ან მართვის სხვა მიზნებისთვის, ნრს-ების ასს-ის მიზნებისთვის არ წარმოქმნის განცალკევებულ სუბიექტებს ან ბიზნესერთულებს (მაგალითად, ქვედანაყოფებს).

**კომპონენტის აუდიტორები**

კომპონენტის აუდიტორი არის აუდიტორი, რომელიც აუდიტის სამუშაოს ასრულებს კომპონენტთან დაკავშირებით, ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის. კომპონენტის აუდიტორი ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის წევრად მიიჩნევა. კომპონენტის აუდიტორები შეიძლება იყვნენ ქსელის რომელიმე ფირმის წარმომადგენლები, ან ისეთი ფირმის წარმომადგენლები, რომელიც არ წარმოადგენს ქსელის ფირმას, ან ჯგუფის აუდიტორის ფირმის წარმომადგენლები. (მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორის ფირმის სხვა ოფისის წარმომადგენლები).

გარკვეულ გარემოებებში შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორი ცენტრალიზებულად ატარებდეს ოპერაციების გარკვეული კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთების ან ახსნა-განმარტებების ტესტირებას, ან შესაძლოა აუდიტის პროცედურებს ატარებდეს კომპონენტთან დაკავშირებით. ასეთ ვითარებაში ჯგუფის აუდიტორი არ მიიჩნევა კომპონენტის აუდიტორად.

წინამდებარე სტანდარტის მე-3 ნაწილი მოიცავს გარიგების ხარისხთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს, მათ შორის, სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებს, ასევე გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობასთან და მათი სამუშაოს მიმოხილვასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს.

- ა.2. ა.1.(ა), (ბ) და (დ) პუნქტებში მითითებული სუბიექტების კატეგორიები პირდაპირი აკრძალვის ობიექტებია და მათი მოდიფიცირება დაუშვებელია. საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ ორგანოებს, ან სტანდარტების დადგენის უფლებამოსილების მქონე შესაბამის ადგილობრივ ორგანოებს შეუძლიათ ა.1.(გ) პუნქტში აღწერილი თითოეული კატეგორიის მოდიფიცირება, მაგრამ ამ სიიდან რომელიმე კატეგორიის ამოღება დაუშვებელია.

ა.1.(გ) პუნქტი მოიცავს სუბიექტების ზოგიერთ ისეთ კატეგორიას, რომელსაც შესაძლოა ჰქონდეს საზოგადოებრივი დაინტერესების პირის მახასიათებლები. საზოგადოებრივი დაინტერესების პირის მახასიათებლების მქონე სუბიექტები შეიძლება გარკვეული დონის სირთულეს განასახიერებდნენ ფაქტობრივად ან გარეგნულად და მათ ცალსახად ეკრძალებათ ნრს-ების ასს-ის გამოყენება. მოდიფიცირება შესაძლებელია აკრძალული სუბიექტების სიაში სუბიექტების რომელიმე კატეგორიის დამატებით, სუბიექტების კატეგორიაში შემავალი კონკრეტული ქვეჯგუფებისთვის ამ სტანდარტის გამოყენების უფლების მიცემით, ან სტანდარტის გამოყენების აკრძალვისთვის რაოდენობრივი ზღვრების გამოყენებით. საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ ორგანოებს, ან სტანდარტების დადგენის უფლებამოსილების მქონე შესაბამის ადგილობრივ ორგანოებს შემდგომში შეუძლიათ მათ მიერ განხორციელებული მოდიფიკაციების გაუქმება ან შეცვლა.

**ხარისხობრივი მახასიათებლები**

ნრს-ების წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები იმგვარად არის შემუშავებული, რომ ნებისმიერი ნაკლებად რთული სუბიექტის აუდიტის სპეციფიკისა და გარემოებების პროპორციული იყოს.  
ნრს-ების ასს შემუშავებული არ არის შემდეგი ტიპის საკითხების გასათვალისწინებლად:

3. კომპონენტი არის სუბიექტი, ბიზნესერთული, ფუნქცია ან სამეწარმეო საქმიანობა, ან მათი რაიმე სახის კომბინაცია, რომელიც ჯგუფის აუდიტორმა განსაზღვრა, როგორც ასეთი, ჯგუფის აუდიტში აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის.

- რთული საკითხები ან გარემოებები, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობისა და შესაბამისი ოპერაციების ხასიათსა და მოვულობასთან, ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ სხვა მოვლენებთან;
  - თემები და საკითხები, რომლებიც აღრმავებს სირთულეს ან სირთულის არსებობაზე მიანიშნებს, როგორც არის, მაგალითად საკუთრებასთან, კორპორაციული მართვის მექანიზმებთან და სუბიექტის მიერ დადგენილ პოლიტიკასთან, პროცედურებთან ან პროცესებთან დაკავშირებული სირთულე.
- გარდა ამისა, ნრს-ების ასს არ მოიცავს არცერთ მოთხოვნას, რომელიც ეხება:
- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტებისთვის განკუთვნილ პროცედურებს ან მათთვის დამახასიათებელ სპეციფიკურ საკითხებს, მათ შორის სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების წარდგენას ან აუდიტის ძირითად საკითხებს;
  - ისეთ შემთხვევას, როდესაც აუდიტორს განზრახული აქვს შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება, ვინაიდან ამის გაკეთება, როგორც წესი, შესაფერისი არ იქნება ნაკლებად რთული სუბიექტის აუდიტისთვის;
  - ისეთ შემთხვევას, როდესაც აუდიტორს განზრახული აქვს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის გამოყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების დიზაინისა და დანერგვის შესახებ (1-ელი ან მე-2 ტიპის დასკვნა), ან აუდიტის მტკიცებულების სახით, იმის თაობაზე, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად ფუნქციონირებს (ე.ი. მე-2 ტიპის დასკვნა), ვინაიდან, როგორც წესი, ეს შესაფერისი არ არის ნაკლებად რთული სუბიექტის აუდიტისთვის.

ა.3. შემდეგ ცხრილში აღწერილია ნაკლებად რთული სუბიექტის ის მახასიათებლები, რომლებიც გამოიყენება ნრს-ების ასს-ის გამოყენების მართებულობის დასადგენად. მახასიათებლების ეს სია არ არის არც სრულყოფილი და არც აბსოლუტური (მათ შორის, რიცხობრივი მაჩვენებლები) და პრაქტიკაში შესაძლოა აუცილებელი იყოს სხვა შესაფერისი საკითხების განხილვაც. თითოეული ხარისხობრივი მახასიათებელი, თავისთავად, ცალკე აღებული შესაძლოა საკმარისი არ იყოს იმის დასადგენად, კონკრეტულ გარემოებებში მართებულია თუ არა ნრს-ების ასს-ის გამოყენება. ამგვარად, ცხრილში აღწერილი საკითხები აუდიტორმა უნდა განიხილოს როგორც ინდივიდუალურად, ისე ერთობლივად, ხოლო ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის როგორც მთლიანად ჯგუფის, ისე მასში შემავალი ცალკეული სუბიექტისა და ბიზნესერთეულის კონტექსტში.

სამეწარმეო საქმიანობა, ბიზნესმოდელი და დარგი	<p>სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობა, ბიზნესმოდელი ან დარგი, სადაც სუბიექტი საქმიანობს, არ წარმოშობს მნიშვნელოვან ყოვლისმომცველ ბიზნესის რისკებს.</p> <p>არ არსებობს სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის მარეგულირებელი არანაირი სპეციფიკური კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი, რომელიც ართულებს მის საქმიანობას (მაგალითად, სამართლებრივი მოთხოვნები).</p> <p>სუბიექტის ოპერაციები წარმოადგენს ბიზნესის რამდენიმე მიმართულებებს ან ამონაგების რამდენიმე ნაკადის შედეგს.</p>
ორგანიზაციული სტრუქტურა და ზომა	ორგანიზაციული სტრუქტურა შედარებით მარტივია, შედგება რამდენიმე საანგარიშგებო არხის ან დონისგან, ხოლო უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელთა გუნდი მცირერიცხოვანია (მაგალითად, 5 პირი ან ნაკლები).
საკუთრების სტრუქტურა	სუბიექტის საკუთრების სტრუქტურა მარტივია და აშკარად გამჭვირვალეა სუბიექტის საკუთრების უფლება და კონტროლი _ ცნობილია ყველა ცალკეული მესაკუთრე და ბენეფიციარი მესაკუთრე.

<p>საფინანსო განყოფილების სპეციფიკა</p>	<p>სუბიექტს აქვს ცენტრალიზებული საფინანსო განყოფილება, მათ შორის, ცენტრალიზებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული პროცესებიც.</p> <p>ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ფუნქციები რამდენიმე თანამშრომელზეა განაწილებული (მაგალითად, 5 პირი ან ნაკლები).</p>
<p>საინფორმაციო ტექნოლოგია (სტ)</p>	<p>მარტივია სუბიექტის სტ გარემო, მათ შორის, მისი სტ გამოყენებითი პროგრამები და სტ პროცესები.</p> <p>სუბიექტი იყენებს კომერციულ პროგრამულ უზრუნველყოფას და მას არ შეუძლია რაიმე პროგრამული ცვლილების შეტანა, გარდა პროგრამული უზრუნველყოფის კონფიგურირებისა (როგორც არის, მაგალითად, ანგარიშთა გეგმა, ანგარიშგების წარდგენის პარამეტრები ან ზღვრები).</p> <p>როგორც წესი, პროგრამულ უზრუნველყოფაზე წვდომა შეზღუდულია ერთი ან ორი შესაბამისი პირით, რომელთაც ევალებათ პროგრამული უზრუნველყოფის კონფიგურირება.</p> <p>სუბიექტის გარემოებებისთვის საჭიროა რამდენიმე ფორმალური სტ საერთო კონტროლის საშუალება.</p>
<p>ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების გამოყენება და სააღრიცხვო შეფასებები</p>	<p>ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების გამოყენებისას მხოლოდ მცირე რაოდენობის ანგარიში ან ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელი ინფორმაცია საჭიროებს ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან განჯას.</p> <p>სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება, როგორც წესი, არ მოიცავს ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებს, რომლის განსაზღვრას რთული მეთოდების, მოდელების, დაშვებების ან მონაცემების გამოყენება ესაჭიროება.</p>
<p>ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერისი დამატებითი მახასიათებლები</p> <p>ჯგუფის აუდიტში, ზემოაღნიშნულის გარდა, აუცილებელია ქვემოთ ჩამოთვლილი ხარისხობრივი მახასიათებლების განხილვაც:</p>	
<p>ჯგუფის სტრუქტურა და საქმიანობა</p>	<p>ჯგუფი შედგება რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულისგან (მაგალითად, 5 ან ნაკლები).</p> <p>ჯგუფში შემავალი სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები საქმიანობენ მსგავსი მახასიათებლების მქონე იურიდიისკციებში, მაგალითად, კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები და ბიზნესის წარმართვის მეთოდები.</p>
<p>წვდომა ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან</p>	<p>ჯგუფის ხელმძღვანელობას შეუძლია, გარიგების გუნდი უზრუნველყოს ინფორმაციაზე წვდომით და შეუზღუდავი კონტაქტით ჯგუფში დასაქმებულ პირებთან, თუ ჯგუფის აუდიტორი ამას აუცილებლად მიიჩნევს.</p>
<p>კონსოლიდაციის პროცესი</p>	<p>ჯგუფისთვის შესაფერისია მარტივი კონსოლიდაციის პროცესი, მაგალითად:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• კომპანიათაშორისი ოპერაციების ან კონსოლიდაციის სხვა კორექტირებები რთული არ არის;</li> <li>• ყველა სუბიექტისა და ბიზნესერთეულის ფინანსური ინფორმაცია მომზადებულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის გამოყენებული სააღრიცხვო მეთოდების მსგავსი მეთოდებით; და</li> <li>• ყველა სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებას იგივე საანგარიშგებო თარიღი აქვს, როგორც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებას.</li> </ul>

იმის მიუხედავად, რომ წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების მართებულობის დასადგენად პროფესიული განსჯა გამოიყენება, თუ მაინც გაურკვეველობა არსებობს იმასთან დაკავშირებით, კონკრეტული აუდიტი აკმაყოფილებს თუ არა სტანდარტის სტატუსის ნაწილში განსაზღვრულ კრიტერიუმებს, ასეთ შემთხვევაში ნრს-ების ასს-ის გამოყენება მართებული არ არის.

**რაოდენობრივი ზღვრები**

ა.4. რაოდენობრივი ზღვრების განსაზღვრა ხელს უწყობს ნრს-ების ასს-ის ერთგვაროვნად და სათანადოდ გამოყენებას ნებისმიერ იურისდიქციაში. წინამდებარე ნაწილში იგულისხმება, რომ საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოები, ან სტანდარტების დადგენის უფლებამოსილების მქონე შესაფერისი ადგილობრივი ორგანოები დაადგენენ თავის იურისდიქციაში ნრს-ების ასს-ის გამოყენების უფლებამოსილების განმსაზღვრელ რაოდენობრივ ზღვრებს.

ზემოაღნიშნული რაოდენობრივი ზღვრების განსაზღვრასთან დაკავშირებით უფრო დეტალური მითითებები მოცემულია სტანდარტის სტატუსის შესახებ მომზადებულ დამხმარე სახელმძღვანელოში (იხ. ზემოთ). რაოდენობრივი ზღვრები შესაძლოა განისაზღვროს, მაგალითად კონკრეტული იურისდიქციის ფარგლებში ყველა შესაფერისი სუბიექტისთვის, ან შესაძლოა განსხვავებული ზღვრები დადგინდეს ამა თუ იმ კონკრეტული დარგის ან გარკვეული დარგებისთვის, ან გარკვეული კატეგორიის სუბიექტებისთვის. ამასთან, რაოდენობრივი ზღვრების დადგენისას აუცილებელია ნრს-ების ასს-ის გამოყენებასთან დაკავშირებული კონკრეტული აკრძალვებისა და ნაკლებად რთული სუბიექტის ხარისხობრივი მახასიათებლების გათვალისწინება, რომლებიც აღწერილია წინამდებარე ნაწილში, ასევე კონკრეტული იურისდიქციისთვის შესაფერისი სხვა კონკრეტული გარემოებების ან საჭიროებების. მართალია, სირთულე ყოველთვის პირდაპირ არ არის დაკავშირებული სუბიექტის ზომასთან ან მის საქმიანობასთან, მაგრამ ხშირად სირთულე ღრმავდება ძირითადი რაოდენობრივი მაჩვენებლების (მაგალითად, ამონაგები, მთლიანი აქტივები, დასაქმებულთა რიცხოვნობა) ზრდასთან ერთად.

ნრს-ების ასს-ის გამოყენებისთვის რაოდენობრივი ზღვრების განსაზღვრისას შესაძლებელია მაგალითად რომელიმე იურისდიქციაში სხვა მიზნებისთვის დადგენილი განმარტებების ან ზღვრების გათვალისწინება, როგორც არის, მაგალითად:

- ევროკომისიის მიერ შემოღებული „მცირე საწარმოს“ განმარტება<sup>4</sup>. მცირე საწარმო განიმარტება, როგორც საწარმო, სადაც 50-ზე ნაკლები ადამიანი მუშაობს და რომლის წლიური ბრუნვა ან წლიური ბალანსი არ აღემატება 10 მლნ ევროს;
- სამხრეთ აფრიკის მცირე ბიზნესის განვითარების დეპარტამენტის მიერ შემოღებული „მცირე საწარმოს“ განმარტება<sup>5</sup>. ეს განმარტება მოიცავს „მცირე“ საწარმოს ზომით კატეგორიას \_ საწარმო, სადაც 50 ან უფრო ნაკლები ადამიანი მუშაობს სრულ განაკვეთზე და მისი მთლიანი წლიური ბრუნვა არ აღემატება დადგენილ კონკრეტულ ზღვარს, რომელიც ეხება მოცემული საწარმოს საქმიანობის დარგს/სექტორს ან ეკონომიკის ქვედარგს/ქვესექტორს.

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ მიიჩნია, რომ ეს განმარტებები და ზღვრები შესაძლოა ნიმუშად გამოადგეს ამა თუ იმ იურისდიქციას სუბიექტებისთვის რაოდენობრივი ზღვრების დასადგენად, რომლებიც დაკორექტირდება მოცემული იურისდიქციისთვის შესაფერისი ეკონომიკური და სხვა გარემოებების გათვალისწინებით.

როდესაც აუდიტორი ადგენს, მართებულია თუ არა ნრს-ების ასს-ის გამოყენება, მან ა.1. პუნქტში აღწერილ კონკრეტულ აკრძალვებთან და ა.3. პუნქტში აღწერილ ხარისხობრივ მახასიათებლებთან ერთად უნდა განიხილოს მოცემულ იურისდიქციაში დადგენილი რაოდენობრივი ზღვრებიც.

4. ეს განმარტება აღებულია ევროკომისიის ვებგვერდიდან ([https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition\\_en](https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en)) ნრს-ების ასს-ის დასრულებისას (2023 წლის სექტემბერი). ეს პუნქტი არ შეიცვლება შემდგომში ამ განმარტების ცვლილების შედეგად.

5. ეს განმარტება აღებულია სამხრეთ აფრიკის მცირე ბიზნესის განვითარების დეპარტამენტის ვებგვერდიდან [https://www.gov.za/sites/default/files/gcis\\_document/201903/423041gon399.pdf](https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf)) ნრს-ების ასს-ის დასრულებისას (2023 წლის სექტემბერი). ეს პუნქტი არ შეიცვლება შემდგომში ამ განმარტების ცვლილების შედეგად.

**საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოს, ან შესაბამისი ადგილობრივი ორგანოების პასუხისმგებლობა**

გადაწყვეტილების მიღება იმის თაობაზე, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული საერთაშორისო სტანდარტების (მათ შორის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ნრს-ების ასს-ის) გამოყენება სავალდებულო იქნება თუ ნებადართული, თითოეულ იურისდიქციაში საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ ორგანოების, ან სტანდარტების დადგენის უფლებამოსილების მქონე შესაბამისი ადგილობრივი ორგანოების (როგორც არის, მაგალითად მარეგულირებელი ან ზედამხედველობის სამსახურები, იურისდიქციის დონის/ეროვნული სტანდარტების დამდგენი ორგანოები, ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციები ან სხვ., საჭიროებისამებრ) პრეროგატივაა.

იგულისხმება, რომ ადგილობრივად სტანდარტის სამოქმედოდ შემოღებისა და დანერგვის პროცესის ფარგლებში საკანონმდებლო ან მარეგულირებელმა ორგანოებმა, ან სტანდარტების დადგენის უფლებამოსილების მქონე შესაბამისმა ადგილობრივმა ორგანოებმა:

- შეიძლება შეცვალონ ა.1.(გ) პუნქტში მითითებული სუბიექტების კატეგორიები, ან ამ კატეგორიებს სხვა კატეგორიები დაამატონ, ა.2. პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად;
- დაადგინონ ა.4. პუნქტში აღწერილი რაოდენობრივი ზღვრები.

ამ დროს მათ უნდა გაითვალისწინონ ზემოთ განხილული კონკრეტული აკრძალვები და ხარისხობრივი მახასიათებლები, ასევე თავისი იურისდიქციის სხვა სპეციფიკური საჭიროებები.

## 1. ძირითადი ცნებები, საერთო პრინციპები და ყოვლისმომცველი მოთხოვნები

### 1-ელი ნაწილის შინაარსი

1-ელი ნაწილი ადგენს:

- სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღს;
- სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებსა და ფირმის დონის ხარისხის მართვასთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს;
- აუდიტორის საერთო მიზნებს. სტანდარტის თითოეული ნაწილი შეიცავს აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების მიზანს და უზრუნველყოფს ამ ნაწილის მოთხოვნებსა და აუდიტორის საერთო მიზნებს შორის კავშირს. თითოეული ნაწილის მიზნები აუდიტორს ეხმარება მოცემულ ნაწილში განსაზღვრული პროცედურების სავარაუდო შედეგების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში;
- ძირითად ცნებებს, საერთო პრინციპებს და ყოვლისმომცველ მოთხოვნებს, რომლებიც გამოიყენება გარიგებასთან მიმართებით, მათ შორის პროფესიული სკეპტიციზმი და პროფესიული განსჯა;
- ყოვლისმომცველ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება თაღლითობას, კანონმდებლობას, დაკავშირებულ მხარეებს, ასევე ხელმძღვანელობასთან და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებთან კომუნიკაციას/ინფორმაციის გაცვლას;
- ინფორმირებასთან დაკავშირებულ საერთო მოთხოვნებს, რომლებიც ვრცელდება სტანდარტის ყველა ნაწილზე. ცალკეული ნაწილები შესაძლოა მოიცავდეს ინფორმირებასთან დაკავშირებულ დამატებით სპეციფიკურ მოთხოვნებსაც.

### 1-ელი ნაწილის მოქმედების სფერო

ამ ნაწილში განხილული ცნებები, პრინციპები და ყოვლისმომცველი მოთხოვნები მთელი აუდიტის განმავლობაში გამოიყენება.

### 1.1. ძალაში შესვლის თარიღი

წინამდებარე სტანდარტი ძალაში შედის ნაკლებად რთული საწარმოების იმ ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტისთვის, რომელიც მოიცავს 2025 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებულ პერიოდებს.

### 1.2 სათანადო ეთიკური მოთხოვნები და ხარისხის მართვა ფირმის დონეზე

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის

- 1.2.1 აუდიტორმა უნდა დაიცვას სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტების) (ბესსს-ის კოდექსი) იმ დებულებებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან, ასევე ისეთ ეროვნულ მოთხოვნებსაც, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო მკაცრია.

ბესსს-ის კოდექსი ადგენს ეთიკის შემდეგ ძირითად პრინციპებს:

- პატიოსნება;
- ობიექტურობა;
- პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება;
- კონფიდენციალურობა; და

- პროფესიული ქცევა.

ეთიკის ძირითადი პრინციპები განსაზღვრავს პროფესიონალი ბუღალტრის ქცევის სტანდარტს. ბესს-ის კოდექსი უზრუნველყოფს კონცეპტუალურ საფუძვლებს, რომლებიც ქმნის მიდგომას, რომლის გამოყენება ევალებათ პროფესიონალ ბუღალტრებს ეთიკის ძირითადი პრინციპების დაცვის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოვლენისას, შეფასებისა და მათზე რეაგირებისას.

### ხარისხის მართვა ფირმის დონეზე

1.2.2 გარიგების პარტნიორი უნდა იყოს იმ ფირმის წარმომადგენელი, რომელიც იყენებს ხმს-ებს, ან ისეთ ეროვნულ მოთხოვნებს, რომლებიც ხმს-ების მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია.

ხარისხის მართვის სისტემებზე, მათ შორის შესაბამის პოლიტიკასა და პროცედურებზე პასუხისმგებელია ფირმა. ხმს 1 ვრცელდება ყველა ფირმაზე, რომელიც ატარებს აუდიტს. თუ ამა თუ იმ გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება მოითხოვება ხმს 1-ის შესაბამისად დადგენილი ფირმის პოლიტიკით ან პროცედურებით, მაშინ გამოიყენება ხმს 2<sup>ა</sup>. ხმს 2 არეგულირებს გარიგების ხარისხის მიმოხილველის დანიშვნის საკითხს და კრიტერიუმებს, რომლებსაც უნდა აკმაყოფილებდეს პირი იმისთვის, რომ დაინიშნოს გარიგების ხარისხის მიმოხილველად, ასევე გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარების პროცესსა და შესაბამისი დოკუმენტაციის მომზადებას.

### 1.3. აუდიტორის საერთო მიზნები

1.3.1 ნრს-ების ასს-ის გამოყენებით ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორის საერთო მიზნებია:

- დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება იმის შესახებ, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, რაც აუდიტორს შესაძლებლობას მისცემს, გამოთქვას მოსაზრება იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად; და
- ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შედგენა და, საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ფაქტების შესახებ ინფორმირება აუდიტორის დასკვნაში წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად.

1.3.2. წინამდებარე სტანდარტის მიზნების გასაგებად და მისი მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენებისთვის აუდიტორმა უნდა იცოდეს ამ სტანდარტის მთელი ტექსტი.

1.3.3. საერთო მიზნების მისაღწევად აუდიტორმა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას უნდა გაითვალისწინოს სტანდარტის შესაბამის ნაწილებში ჩამოყალიბებული მიზნები, რათა:

- განსაზღვროს, ამ სტანდარტის მიზნების მისაღწევად, სტანდარტის შესაბამისი ნაწილით მოთხოვნილი პროცედურების გარდა, აუცილებელია თუ არა სხვა დამატებითი პროცედურების ჩატარება; და
- შეაფასოს, მოიპოვა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები.

აუდიტორმა ზემოთ განსაზღვრული საერთო მიზნების გათვალისწინებით უნდა შეაფასოს, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. თუკი აუდიტორი დაასკვნის, რომ

6. ხმს 2 – „გარიგების ხარისხის მიმოხილვა“.



*მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები არ არის საკმარისი და შესაფერისი, მაშინ მას შეუძლია ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთი ან რამდენიმე მიდგომის გამოყენება:*

- შეაფასოს, მოპოვებული აქვს თუ არა სხვა რელევანტური აუდიტის მტკიცებულებები სტანდარტის სხვა ნაწილების მოთხოვნების შესრულების შედეგად, ან მოიპოვებს თუ არა ამგვარ მტკიცებულებებს;
- გააფართოოს ერთი ან რამდენიმე მოთხოვნის შესაბამისად შესრულებული სამუშაო; ან
- ჩაატაროს სხვა ისეთი პროცედურები, რომლებიც, მისი აზრით, აუცილებელია კონკრეტულ გარემოებებში.

1.3.4 თუ სტანდარტის რომელიმე ნაწილის რომელიმე მიზნის მიღწევა შეუძლებელია, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ხელს უშლის თუ არა ეს აუდიტორისთვის დადგენილ საერთო მიზნების მიღწევაში და, მაშასადამე, აუცილებელია, თუ არა, რომ:

- ა) შეცვალოს გარიგების პირობები და აუდიტი ჩაატაროს და დასკვნაც შეადგინოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად; ან
- ბ) გასცეს აუდიტორის მოდიფიცირებული მოსაზრება, ან გამოვიდეს გარიგებიდან (თუ გარიგებიდან გამოსვლა ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით).

ნებისმიერი მიზნის შეუსრულებლობა მნიშვნელოვანი საკითხია, რაც დოკუმენტაციაში უნდა აისახოს.

#### 1.4. ძირითადი ცნებები და აუდიტის ჩატარების საერთო პრინციპები

1.4.1 აუდიტორმა უნდა დაიცვას სტანდარტის ყველა შესაფერისი მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც გარკვეულ გამონაკლის გარემოებებში აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს ამა თუ იმ შესაფერისი მოთხოვნიდან გადახვევას. ასეთ ვითარებაში აუდიტორმა მოცემული მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად უნდა ჩაატაროს ალტერნატიული პროცედურები. სავარაუდოდ, რომელიმე შესაფერისი მოთხოვნიდან გადახვევა მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეიძლება გახდეს აუცილებელი, როდესაც მოთხოვნა ეხება კონკრეტულ ჩასატარებელ პროცედურას, ხოლო კონკრეტული აუდიტის კონკრეტულ გარემოებებში მოცემული პროცედურის ჩატარება ეფექტიანი არ არის ამ მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად.

*მოთხოვნა მხოლოდ იმ შემთხვევაში არ მიიჩნევა შესაფერისად, როდესაც სტანდარტის რომელიმე მთელი ნაწილი არ არის გარემოებების შესაფერისი. (მაგალითად, მოცემული აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი, ან მოთხოვნა პირობითია და ეს პირობა არ არსებობს, მაგალითად, აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების მოთხოვნა იმ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და მოცემულ სიტუაციაში ასეთი შეუძლებლობა არ არსებობს).*

1.4.2. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა განაცხადოს, რომ აუდიტი ჩატარდა ნრს-ების ასს-ის შესაბამისად, თუ ამ სტანდარტის ყველა შესაფერისი მოთხოვნა არ არის შესრულებული, ან არ არსებობს 1.4.1 პუნქტში აღწერილი გარემოებები.

#### პროფესიული განსჯა

1.4.3. აუდიტორმა პროფესიულ განსჯას უნდა მიმართოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს.

პროფესიულ განსჯას პრინციპული მნიშვნელობა აქვს აუდიტის სათანადო დონეზე ჩატარებისთვის. ეს იმით აიხსნება, რომ სათანადო ეთიკური მოთხოვნებისა და ამ სტანდარტის ინტერპრეტაცია, ასევე აუდიტის მიმდინარეობისას აუცილებელი დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღება შეუძლებელია კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების მიმართ აუდიტორის ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენების გარეშე.

აუდიტორისგან მოსალოდნელი პროფესიული განსჯისა და მისი გადაწყვეტილების განმსხვავებელი ნიშანი ისაა, რომ განსჯას ახორციელებს აუდიტორი - პირი, რომლის პრაქტიკული მომზადებისა და ცოდნის დონე და გამოცდილება საკმარისია იმისთვის, რომ იგი ფლობდეს დასაბუთებული განსჯისა და გადაწყვეტილებების მისაღებად აუცილებელ კომპეტენციებს.

ნებისმიერ კონკრეტულ შემთხვევაში აუდიტორის პროფესიული განსჯა აუდიტორისთვის ცნობილ ფაქტებსა და გარემოებებს ეყრდნობა.

აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ დასკვნების გამოსატანად განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯის დოკუმენტირება აუცილებელია წინამდებარე სტანდარტის მე-2 ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისად.

### პროფესიული სკეპტიციზმი

- 1.4.4. აუდიტორმა აუდიტი უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს პროფესიული სკეპტიციზმით, იმის გაცნობიერებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც არსებით უზუსტობებს იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- 1.4.5. აუდიტორმა იმგვარად უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს პროცედურები, რომ ისინი მიკერძოებულად არ იყოს მიმართული მხოლოდ ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაზე, რომლებიც შეიძლება დამადასტურებელი იყოს, ან ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების გამორიცხვაზე, რომლებიც შეიძლება საწინააღმდეგო იყოს.

პროფესიული სკეპტიციზმი გულისხმობს სიფრთხილის და განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენას ისეთ საკითხებთან მიმართებით, როგორც არის, მაგალითად:

- აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ეწინააღმდეგება სხვა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს;
- ინფორმაცია, რომელიც საეჭვოს ხდის იმ დოკუმენტებისა და გამოკითხვებზე გაცემული პასუხების სანდოობას, რომლებიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულებების სახით;
- პირობები, რომლებიც შეიძლება შესაძლო თაღლითობაზე მიანიშნებდეს;
- გარემოებები, რომლებიც მიანიშნებს, რომ წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი პროცედურების გარდა აუცილებელია აუდიტის სხვა დამატებითი პროცედურების ჩატარებაც.

პროფესიული სკეპტიციზმი აუცილებელია აუდიტის მტკიცებულებების კრიტიკული შეფასებისთვის. პროფესიული სკეპტიციზმში იგულისხმება ურთიერთსაწინააღმდეგო აუდიტის მტკიცებულებების, დოკუმენტების სანდოობის, ჩატარებულ გამოკითხვებზე გაცემული პასუხებისა და ასევე ხელმძღვანელობისა და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული სხვა ინფორმაციის ეჭვქვეშ დაყენება და გააზრება. გარდა ამისა, პროფესიული სკეპტიციზმი გულისხმობს მოპოვებული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის განხილვას კონკრეტული გარემოებების ფონზე.

შეუძლებელია ვინმე მოელოდეს, რომ აუდიტორი უგულებელყოფს სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების შესახებ წარსული გამოცდილებით შექმნილ შეხედულებებს. მიუხედავად ამისა, რწმენა იმისა, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები კეთილსინდისიერი და პატიოსანი

ადამიანები არიან, აუდიტორს არ ათავისუფლებს პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედების აუცილებლობისგან, არც იმის უფლებას აძლევს, რომ დასაბუთებული რწმუნების მოპოვების პროცესში დაკმაყოფილდეს ნაკლებად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებებით.

შეიძლება გარიგების პირობები ზეწოლას ახდენდეს გარიგების გუნდზე, რამაც შესაძლოა აუდიტორს ხელი შეუშალოს პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენაში აუდიტის პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისას, ასევე აუდიტის მტკიცებულებების შეფასებისას.

## 1.5. თაღლითობა

თაღლითობის პრევენციასა და გამოვლენაზე ძირითადი პასუხისმგებლობა ეკისრება როგორც სუბიექტის ხელმძღვანელობას, ისე, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. მართალია, თაღლითობა ფართო სამართლებრივი ცნებაა, მაგრამ ამ სტანდარტის მიზნებისთვის, აუდიტორი დაინტერესებულია ისეთი თაღლითობის გამოვლენით, რომელიც არსებით უზუსტობას იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობები შესაძლოა გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით. თაღლითობისა და შეცდომის განმასხვავებელი ფაქტორია ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობის გამომწვევი ძირითადი ქმედების ხასიათი – წინასწარ განზრახულია ეს ქმედება, თუ უნებლიე. აუდიტორს შეეხება ორი ტიპის წინასწარგანზრახული უზუსტობა – გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებისა და აქტივების უკანონო მითვისების შედეგად წარმოქმნილი უზუსტობები. მართალია, აუდიტორს შეიძლება ეჭვი ჰქონდეს ან, იშვიათ შემთხვევებში, გამოავლინოს კიდევ თაღლითობის ფაქტი, მაგრამ ის ვერ მიიღებს სამართლებრივ გადაწყვეტილებას იმის თაობაზე, ნამდვილად ჰქონდა თუ არა ადგილი თაღლითობას.

აუდიტორი, რომელიც აუდიტს წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად ატარებს, პასუხისმგებელია დასაბუთებული რწმუნების მოპოვებაზე იმის შესახებ, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. უფრო მაღალია რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ დაიგეგმოს და ჩატარდეს ამ სტანდარტის შესაბამისად. ამის მიზეზი ისაა, რომ თაღლითობის დროს შეიძლება გამოყენებული იყოს რთული და გულმოდგინედ ორგანიზებული სქემები, მისი შენიღბვის მიზნით, მაგალითად, გაყალბება, ოპერაციების განზრახ არაღრიცხვა, ან აუდიტორისთვის განზრახ არასწორი ინფორმაციის მიწოდება.

დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად აუდიტორს პასუხისმგებლობა ეკისრება იმაზე, რომ:

- მთელი აუდიტის განმავლობაში იმოქმედოს პროფესიული სკეპტიციზმით;
- გაითვალისწინოს ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის შესაძლებლობა; და
- გააცნობიეროს ის ფაქტი, რომ შეცდომის გამოსავლენად ქმედითი აუდიტის პროცედურები შეიძლება ეფექტიანი არ იყოს თაღლითობის გამოსავლენად.

### 1.5.1. აუდიტორმა უნდა განიხილოს თაღლითობის რისკი, როდესაც:

- ა) გამოავლენს და აფასებს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობის რისკს. ამასთან, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ჩატარებული პროცედურებისა

და დაკავშირებული ქმედებების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია მიანიშნებს თუ არა თაღლითობის ერთი ან რამდენიმე რისკფაქტორის არსებობაზე;<sup>7</sup>

- ბ) მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე, მათ შორის თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი საპასუხო პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარების მეშვეობით; და
- გ) სათანადო საპასუხო პროცედურებს ატარებს აუდიტის პროცესში გამოვლენილ თაღლითობასთან ან საეჭვო თაღლითობასთან დაკავშირებით.

*სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები*

*სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის პასუხისმგებლობა თაღლითობასთან მიმართებით შეიძლება გამომდინარეობდეს ამა თუ იმ კანონის, სხვა ნორმატიული აქტის, ან სხვა ოფიციალური წყაროს მოთხოვნებიდან, რომლებიც სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებს ეხება, ან პირდაპირ იყოს გათვალისწინებული აუდიტორის მანდატით. აქედან გამომდინარე, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის პასუხისმგებლობა შეიძლება არ შემოიფარგლებოდეს მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების განხილვით, არამედ შეიძლება მოიცავდეს უფრო ფართო პასუხისმგებლობას თაღლითობის რისკების განხილვა-გათვალისწინებაზე.*

როდესაც აუდიტორს არ შეუძლია გარიგების შესრულების გაგრძელება

1.5.2. თუ თაღლითობის ან საეჭვო თაღლითობის შედეგად წარმოქმნილი უზუსტობის შედეგად აუდიტორი ისეთ იშვიათ გარემოებებში აღმოჩნდება, რომლებიც ეჭვს აჩენს იმის თაობაზე, რომ აუდიტორი შეძლებს აუდიტის ჩატარების გაგრძელებას, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს ამ გარემოებების შესაფერისი სამართლებრივი და პროფესიული პასუხისმგებლობები, ან განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, მიზანშეწონილია თუ არა გარიგებიდან გამოსვლა, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით ნებადართულია.

*სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები*

*სახელმწიფო სექტორში ბევრ შემთხვევაში შესაძლოა აუდიტორს არ ჰქონდეს გარიგებიდან გამოსვლის შესაძლებლობა, დავალების/მისი უფლებამოსილების ხასიათის ან სახელმწიფოს ინტერესებთან დაკავშირებული მოსაზრებების გამო.*

## 1.6. კანონმდებლობა

*ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობაა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, როდესაც შესაფერისია, უზრუნველყოს სუბიექტის საქმიანობის წარმართვა კანონმდებლობის დებულებების შესაბამისად, მათ შორის, ისეთი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვით, რომლებიც ადგენს სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობასა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციას.*

*წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორს დაეხმაროს კანონმდებლობის დარღვევით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების გამოვლენაში ფინანსურ ანგარიშგებაში. თუმცა, აუდიტორი პასუხისმგებელი არ არის კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების პრევენციაზე. გარდა ამისა, შეუძლებელია ვინმეს ჰქონდეს იმის მოლოდინი, რომ აუდიტორი გამოავლენს ყველა კანონისა*

7. მე-3 დანართში განხილულია ნაკლებად რთული სუბიექტებისთვის შესაფერისი რისკფაქტორები.

და სხვა ნორმატიული აქტის ყველა დებულების დარღვევას. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის ყურადღება გადატანილია ისეთ გარემოებებზე, როდესაც კანონმდებლობის დარღვევა არსებით უზუსტობას იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამ თვალსაზრისით, აუდიტორის პასუხისმგებლობა დაკავშირებულია ორი სხვადასხვა კატეგორიის კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დაცვასთან:

- იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებები, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამყლავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე (მაგალითად, გადასახადებთან და პენსიებთან დაკავშირებული კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები); და
- სხვა კანონები ან ნორმატიული აქტები, რომლებიც უშუალო გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამყლავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე, მაგრამ მათი მოთხოვნების დაცვას შეიძლება გადამწყვეტი მნიშვნელობა ჰქონდეს სუბიექტის საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებისთვის, სუბიექტის საქმიანობის გაგრძელების შესაძლებლობის, ან არსებითი ჯარიმების თავიდან აცილებისთვის (მაგალითად, საქმიანობის ლიცენზიის პირობების დაცვა, გადახდისუნარიანობასთან ან გარემოს დაცვასთან დაკავშირებული მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვა). მაშასადამე, ამგვარი კანონისა თუ სხვა ნორმატიული აქტის დებულებების დარღვევამ შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

1.6.1 აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტორი მუდმივად ყურადღებით უნდა იყოს და ახსოვდეს, რომ შესაძლებელია სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარების შედეგადაც შეიტყოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევების შესახებ.

თუ არ არსებობს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევები, აუდიტორს არ მოეთხოვება იმაზე მეტი აუდიტის პროცედურის ჩატარება სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის დაცვასთან დაკავშირებით, რაც წინამდებარე სტანდარტით მოითხოვება.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

კანონმდებლობის მოთხოვნების გათვალისწინებასთან დაკავშირებით აუდიტორს სახელმწიფო სექტორში შესაძლოა დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებოდეს, რომლებიც შეიძლება დაკავშირებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან, ან სუბიექტის საქმიანობის სხვა ასპექტებთანაც.

ანგარიშის წარდგენა სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის

1.6.2. თუკი აუდიტორი გამოავლენს კანონმდებლობის დარღვევის ან თაღლითობის ფაქტს, ან ეჭვი გაუჩნდება, რომ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს კანონმდებლობის დარღვევას ან თაღლითობას, მან უნდა დაადგინოს, კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები:

- ა) ხომ არ ავალდებულებს მას სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას;
- ბ) ხომ არ ადგენს აუდიტორისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმად, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.

კანონმდებლობის დარღვევის ან თაღლითობის გამოვლენილი ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენა სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის შესაძლოა მოითხოვებოდეს, ან მიზანშეწონილი იყოს გარკვეულ გარემოებებში იმის გამო, რომ:

- აუდიტორის გადაწყვეტილებით, მოცემულ გარემოებებში, ანგარიშის წარდგენა მიზანშეწონილი ქმედებაა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად; ან
- კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები აუდიტორს ამის გაკეთების უფლებას აძლევს.

## 1.7. დაკავშირებული მხარეები

1.7.1. აუდიტორი ყურადღებით უნდა იყოს მთელი აუდიტის განმავლობაში, რათა არ გამოეპაროს:

- ა) ინფორმაცია სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების შესახებ, მათ შორის, ისეთი გარემოებები, რომლებიც დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებულ მხარესთან არის დაკავშირებული;
- ბ) ისეთი შეთანხმებები ან სხვა ინფორმაცია, რომელიც შესაძლოა მიანიშნებდეს დაკავშირებულ მხარეთა იმგვარი ურთიერთობების ან ოპერაციების არსებობაზე, რომელიც ხელმძღვანელობას ადრე არ გამოუვლენია, ან რომლის შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუშხილა აუდიტორს; ასევე
- გ) მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს.

დაკავშირებულ მხარეთა მრავალი ოპერაცია სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებში ხორციელდება. ასეთ ვითარებაში, ამგვარ ოპერაციებთან შესაძლოა დაკავშირებული არ იყოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის იმაზე უფრო მაღალი რისკი, რაც არადაკავშირებულ მხარეებს შორის განხორციელებულ ანალოგიურ ოპერაციებს ახასიათებს. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათმა შესაძლოა გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის უფრო მაღალი რისკი, ვიდრე არადაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებულმა ოპერაციებმა. დაკავშირებულ მხარეებს, სუბიექტზე კონტროლის ან მნიშვნელოვანი გავლენის განხორციელების შესაძლებლობის გამო, შესაძლოა ხელეწიფებოდეთ დომინანტური გავლენის მოხდენა სუბიექტზე ან მის ხელმძღვანელობაზე. ამგვარი ქცევის განხილვა იმ შემთხვევაშია მიზანშეწონილი, როდესაც აუდიტორი ავლენს და აფასებს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებს.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალი საფუძვლით დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების, ოპერაციებისა და ნაშთების ბუღალტრული აღრიცხვისა და განმარტებითი შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციისთვის დადგენილია სპეციფიკური მოთხოვნები, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა შეძლონ ამგვარი ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი ფაქტობრივი ან პოტენციური გავლენის გააზრება. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია ამგვარი მოთხოვნები, აუდიტორს ევალება აუდიტის პროცედურების ჩატარება იმ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად, შესაფასებლად და მათზე რეაგირებისთვის, რომლებიც წარმოიქმნება იმის გამო, რომ სუბიექტი სათანადოდ არ აღრიცხავს ან განმარტებით შენიშვნებში სათანადოდ არ ამჟღავნებს ინფორმაციას დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების, ოპერაციების ან ნაშთების შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით. თუმცა, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი არ არის ამგვარი მოთხოვნები, აუდიტორმა მაინც უნდა შეისწავლოს სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები, რათა შეძლოს დასკვნის გამოტანა იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა – სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში, ან ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში ხომ არ შეიყვანს მომხმარებლებს – შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევაში.

## 1.8. ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება – ზოგადი მოთხოვნები

- 1.8.1. აუდიტორმა სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში უნდა განსაზღვროს ის სათანადო პირ(ებ)ი, რომელსაც (რომლებსაც) მიაწვდის ინფორმაციას.
- 1.8.2. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს ის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული, რომლებიც მან გამოიყენა აუდიტის გარიგების შესრულებისას.

1.8.3. აუდიტორმა სუბიექტის ხელმძღვანელობას და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დროულად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია.

*მართვის სტრუქტურები სხვადასხვანაირია სხვადასხვა იურისდიქციასა და სხვადასხვა სუბიექტში და ასახავს ისეთი ფაქტორების გავლენას, როგორც არის განსხვავებული კულტურული და სამართლებრივი საფუძვლები, სუბიექტის სიდიდე და საკუთრების ფორმა. სუბიექტის მართვა სუბიექტის მმართველი ორგანოს კოლექტიურ პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, როგორც არის, მაგალითად დირექტორთა საბჭო, სამეთვალყურეო საბჭო, პარტნიორები, მესაკუთრეები, ხელმძღვანელი პირების კომიტეტი, მმართველთა საბჭო, ნდობით აღჭურვილი ან სხვა ანალოგიური პირები.*

*ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა გაურკვეველი იყოს, ვის უნდა მიმართოს აუდიტორმა, მაგალითად, ზოგიერთ ოჯახურ საწარმოში, ზოგიერთ არაკომერციულ ორგანიზაციაში და სახელმწიფო სექტორის ზოგიერთ სუბიექტში (მაგ., მართვის სტრუქტურა შესაძლოა დადგენილი არ იყოს). ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს ხელმძღვანელობასთან ან დამქირავებელ მხარესთან იმის განხილვა და შეთანხმება, ვის უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია.*

1.8.4. წინამდებარე სტანდარტი ადგენს სპეციფიკურ საკითხებს, რომლის ინფორმირებაც სავალდებულოა. აუდიტორმა უნდა მიმართოს პროფესიულ განსჯას, რათა განსაზღვროს ხელმძღვანელობისა და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის განკუთვნილი საკითხების ინფორმირებისთვის შესაფერისი ფორმა, დრო და სავარაუდო ზოგადი შინაარსი. როდესაც აუდიტორი ადგენს ინფორმირებისთვის შესაფერის ფორმას, მან უნდა გაითვალისწინოს:

- ა) ინფორმირებისთვის დადგენილი საკანონმდებლო მოთხოვნები; და
- ბ) ინფორმირებისთვის განსაზღვრული საკითხების მნიშვნელობა.

*სხვადასხვა აუდიტში გარემოებების მიხედვით განსხვავებული იქნება ინფორმირებისთვის შესაფერისი ფორმა და დრო და ამის დადგენაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს საკითხის მნიშვნელობა და ხასიათი, ასევე სავარაუდო ზომები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ, ან, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა უნდა გაატარონ.*

*ხელმძღვანელობასთან და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან კომუნიკაცია შესაძლოა ხშირად ნაკლებად სტრუქტურული ფორმით განხორციელდეს და შესაძლებელია ინფორმაციის მიწოდება ზეპირადაც. ეს სტანდარტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მიმართოს პროფესიულ განსჯას იმის დასადგენად, რომ ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირება ადეკვატური არ იქნება ზეპირად, არამედ უფრო მიზანშეწონილი იქნება წერილობით. გარდა ამისა, წინამდებარე სტანდარტის თანახმად გარკვეული საკითხების შესახებ ინფორმირება სავალდებულოა წერილობით.*

1.8.5. ზოგ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში, მაგალითად ნაკლებად რთულ სუბიექტში, რომელსაც მხოლოდ ერთადერთი მესაკუთრე მართავს და სხვას არავის აქვს მმართველობითი ფუნქცია. ასეთ შემთხვევაში, თუკი აუდიტორმა მოცემული სტანდარტით მოთხოვნილი საკითხების შესახებ ინფორმაცია მიეწოდა სუბიექტის საქმიანობის ხელმძღვანელობაზე პასუხისმგებელ პირ(ებ)ს და ამ პირ(ებ)ს იმავდროულად სუბიექტის მართვის პასუხისმგებლობაც აკისრიათ, აუცილებელი აღარ არის იმავე საკითხებზე იმავე პირთა ხელახლა ინფორმირება მმართველი პერსონალის რანგში. თუმცა, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ სუბიექტის საქმიანობის ხელმძღვანელობაზე პასუხისმგებელი პირის (პირების) ინფორმირებით სათანადოდ იქნება ინფორმირებული ყველა სხვა პირიც, ვისაც, სხვა შემთხვევაში, აუდიტორი ინფორმაციას მიაწვდიდა მმართველი პერსონალის რანგში.

1.8.6. იმ შემთხვევაში, თუ ჩატარებული გამოკითხვების შედეგად ხელმძღვანელობისგან ან, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან ამა თუ იმ საკითხის შესახებ მიღებული პასუხები ურთიერთსაწინააღმდეგოა, აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს ეს შეუსაბამობა.

*თაღლითობასთან დაკავშირებული საკითხების ინფორმირება*

1.8.7. თუ აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობის ფაქტს ან მოიპოვებს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მიანიშნებს, რომ შესაძლოა თაღლითობას ჰქონდეს ადგილი, აუდიტორმა ამ საკითხების შესახებ დროულად უნდა აცნობოს ხელმძღვანელობის შესაფერის დონეს, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, რათა ინფორმირებულები იყვნენ ის პირები, რომლებსაც ეკისრებათ ძირითადი პასუხისმგებლობა მათი პასუხისმგებლობის ქვეშ მყოფ საკითხებთან დაკავშირებით თაღლითობის პრევენციასა და გამოვლენაზე.

*სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები*  
*სახელმწიფო სექტორში ანგარიშის წარდგენის მოთხოვნები იმ თაღლითობის შესახებ, რომელიც გამოვლინდა ან არ გამოვლინდა აუდიტის პროცესში, შეიძლება განსაზღვრული იყოს აუდიტის მანდატით, ან შესაბამისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის, ან სხვა ოფიციალური წყაროს კონკრეტული დებულებებით.*

1.8.8. თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, აუდიტორმა დროულად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, თუ გამოვლენილ ან საეჭვო თაღლითობაში გარეული არიან:

- ა) ხელმძღვანელობა, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ მონაწილეობენ სუბიექტის მართვაში;
- ბ) თანამშრომლები, რომლებიც მნიშვნელოვან ფუნქციებს ასრულებენ სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში; ან
- გ) სხვა პირები, როდესაც თაღლითობა არსებით უზუსტობას იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

1.8.9. როდესაც აუდიტორს ეჭვი აქვს, რომ თაღლითობაში გარეულია ხელმძღვანელობა, აუდიტორმა ამ ეჭვის შესახებ უნდა შეატყობინოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და მათთან ერთად იმსჯელოს აუდიტის დასრულებისთვის აუცილებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ.

**1.9. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები**

*2.4. ნაწილში განხილულ დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული საერთო მოთხოვნების გარდა, რომლებიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გამოიყენება, სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს ასევე წინამდებარე ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისი სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც აღწერილია ქვემოთ.*

1.9.1. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს ნებისმიერი ინფორმაცია თაღლითობის შესახებ, რომლის შესახებაც აცნობა ხელმძღვანელობას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, მარეგულირებელ ორგანოებსა და სხვა მხარეებს.



## 2. აუდიტის მტკიცებულებები და დოკუმენტაცია

*მე-2 ნაწილის შინაარსი*

მე-2 ნაწილი ადგენს მოთხოვნებს, რომლებიც აუდიტში გამოიყენება:

- აუდიტის მტკიცებულებებთან მიმართებით;
- დოკუმენტაციასთან მიმართებით. სტანდარტის ცალკეული ნაწილი შესაძლოა მოიცავდეს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ დამატებით სპეციფიკურ მოთხოვნებსაც.

*მე-2 ნაწილის მოქმედების სფერო*

მე-2 ნაწილის მოთხოვნები მთელი აუდიტის განმავლობაში გამოიყენება.

### 2.1. მიზნები

2.1.1. აუდიტორის მიზანია:

- ა) ისეთი აუდიტის პროცედურები შეიმუშაოს და ჩაატაროს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების შეკრების საშუალებას მისცემს, რათა შეძლოს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა, რომელსაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება; და
- ბ) მოამზადოს ისეთი დოკუმენტაცია, რომელშიც საკმარისად და ადეკვატურად იქნება აღწერილი აუდიტორის დასკვნის საფუძველი და იმის მტკიცებულებები, რომ აუდიტი დაიგეგმა და ჩატარდა ნრს-ების ასს-ისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად.

### 2.2. საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები

2.2.1. დასაბუთებული რწმუნების მისაღებად აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად, რაც მას დასაბუთებული დასკვნების გამოტანის საშუალებას მისცემს, რომლებსაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება.

2.2.2. იმისათვის, რომ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები.

*საკმარისობა აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობის საზომია. მასზე გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება (რაც უფრო მაღალია შეფასებული რისკები, სავარაუდოდ, მით უფრო მეტი რაოდენობის აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაა აუცილებელი), ასევე თავად აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხი (რაც უფრო მაღალი ხარისხისაა აუდიტის მტკიცებულებები, შესაძლოა მით უფრო ნაკლები რაოდენობის აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება გახდეს საჭირო). ამასთან, აუდიტის მტკიცებულებების დაბალი ხარისხის კომპენსირება შესაძლოა ვერ მოხერხდეს მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობის გაზრდით.*

*შესაფერისობა აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხის საზომია, ანუ მისი რელევანტურობისა და საიმედოობის, იმ დასკვნების გამყარების უზრუნველყოფის კუთხით, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება.*

*აუდიტორის სამუშაოს უდიდესი ნაწილი, რომელსაც ასრულებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ თავისი მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად, შედგება აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებისა და შეფასების პროცესისგან. პროფესიული განსჯის საგანია იმის დადგენა, მოპოვებული აქვს თუ არა აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე*

შესამცირებლად და, მაშასადამე, შეუძლია თუ არა აუდიტორს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა, რომლებსაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება.

### 2.3. ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით

აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც დასაბუთებული დასკვნების გამოტანის საშუალებას იძლევა, რომელთაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება, მოიპოვება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის (იხ. მე-6 ნაწილი) და შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი პროცედურების (იხ. მე-7 ნაწილი) შემუშავებითა და ჩატარებით, ასევე ამ სტანდარტის სხვა ნაწილებში მითითებული პროცედურების მეშვეობით, ნრს-ების ასს-ის მოთხოვნების დაცვის მისაღწევად.

აუდიტის პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, გამოკითხვების გარდა, მოიცავს სხვა პროცედურებსაც: ინსპექტირებას, დაკვირვებას, დადასტურებას, ხელახლა გამოთვლას ან ხელახლა შესრულებას აუდიტორის მიერ და ასევე ანალიზურ პროცედურებს, უფრო ხშირად - ამ პროცედურების რაიმე კომბინაციას. მართალია, გამოკითხვამ შეიძლება მნიშვნელოვანი აუდიტის მტკიცებულებით უზრუნველყოს აუდიტორი და შესაძლოა უზუსტობასაც ეხებოდეს მტკიცებულება, მაგრამ მართო გამოკითხვების ჩატარებით, როგორც წესი, ვერ მიიღება საკმარისი აუდიტის მტკიცებულებები არსებითი უზუსტობის არარსებობის შესახებ ცალკეული მტკიცების დონეზე და არც სუბიექტის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ.

აუდიტის მტკიცებულებები, თავისი არსით, კუმულაციური ხასიათისაა და ძირითადად მოიპოვება აუდიტის პროცესში ჩატარებული აუდიტის პროცედურებიდან, მაგრამ შეიძლება მოიცავდეს ასევე სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც, როგორც არის, მაგალითად:

- წინა პერიოდების აუდიტი (იმ პირობით, თუ აუდიტორი დაადასტურებს, რომ არაფერი შეცვლილა);
- მოცემული დამკვეთისთვის შესრულებული სხვა გარიგებები; და
- ფირმის ხარისხის მართვის პროცედურები, რომლებიც ეხება დამკვეთებთან ურთიერთობის დამყარებაზე ან გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან გარიგების გაგრძელებას.

აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება მოპოვებული იყოს თვითონ სუბიექტის ფარგლებში ან გარე მხარეებიდან (სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერები აუდიტის მტკიცებულებების მნიშვნელოვანი წყაროა), ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოდან და მოიცავს ყველანაირ ინფორმაციას – რომელიც განამტკიცებს და შეესაბამება ხელმძღვანელობის მტკიცებებს და ისეთსაც, რომელიც წინააღმდეგობაში მოდის ამგვარ მტკიცებებთან.

#### ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისთვის ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები აღნიშნავს საინფორმაციო ტექნოლოგიების მეშვეობით განხორციელებულ პროცესებს, რომლებიც მოიცავს მეთოდებისა და პროცედურების ავტომატიზაციას, მაგალითად, მონაცემების ანალიზი მოდელირებისა და ვიზუალიზაციის მეთოდების მეშვეობით, ან დრონების ტექნოლოგიის გამოყენება აქტივებზე დაკვირვების ან აქტივების ინსპექტირებისთვის.

ნრს-ების ასს-ის გამოყენებისას აუდიტორს აუდიტის პროცედურებს დაგეგმვისა და ჩატარების უფლება აქვს როგორც მანუალურად, ისე ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებით და ნებისმიერი მეთოდი შეიძლება იყოს ქმედითი. ამასთან, აუდიტორს ნებისმიერ შემთხვევაში ევალება წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნის დაცვა, იმის მიუხედავად, რომელ ინსტრუმენტებს და მეთოდებს გამოიყენებს.

ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებამ შეიძლება შეავსოს ან ჩაანაცვლოს მანუალური ან განმეორებადი ამოცანები. გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტის მტკიცებულებების

მოპოვების პროცესში, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ გარკვეული აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენების შედეგად შესაძლებელია გაცილებით მეტად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ტესტირებისთვის გამიზნული მტკიცების შესახებ. სხვა შემთხვევაში შესაძლოა უფრო ეფექტიანი იყოს აუდიტის პროცედურების ჩატარება ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენების გარეშე.

ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებამ შესაძლოა პოტენციურად გამოიწვიოს ამა თუ იმ ინფორმაციის ან ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგების მიმართ მიკერძოება ანდა გადაჭარბებული მინდობის რისკის წარმოშობა. რაც არ უნდა ძლიერი იყოს ზემოაღნიშნული ინსტრუმენტები, ისინი არ გამოდგება აუდიტორის ცოდნისა და პროფესიული განსჯის შემცვლელად. ამასთან, მართალია, აუდიტორს შესაძლოა ხელი მიუწვდებოდეს ფართო სპექტრის მონაცემებზე, მათ შორის სხვადასხვა წყაროს მონაცემებზე (ე.ი. გაზრდილია მონაცემების რაოდენობა), მაგრამ ამით მაინც არ იცვლება პროფესიული სკეპტიციზმით აუდიტორის მოქმედების აუცილებლობა ამ მონაცემების გამოყენებისა და ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებით მიღებული შედეგების საფუძველზე მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების კრიტიკულად შეფასებისას.

2.3.1. აუდიტის პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარების პროცესში აუდიტორმა უნდა განიხილოს იმ ინფორმაციის რელევანტურობა და საიმედოობა, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტის მტკიცებულების სახით, მათ შორის, გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის.

ინფორმაციის რელევანტურობა ეხება ლოგიკური კავშირის არსებობას აუდიტის პროცედურის მიზანთან, ან, შესაბამის შემთხვევაში, განსახილველ მტკიცებასთან, ანდა გავლენას აუდიტის პროცედურის მიზანზე ან განსახილველ მტკიცებაზე. ინფორმაციის რელევანტურობაზე გავლენას ახდენს ტესტირების მიმართულება.

აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და ხასიათი, ასევე გარემოებები, რომელშიც მოპოვებულია ეს ინფორმაცია, მათ შორის, მის მომზადებასა და შენახვასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები, შესაბამის შემთხვევაში. როგორც წესი, ინფორმაცია მით უფრო საიმედოა, თუ ის მოპოვებულია სუბიექტისგან დამოუკიდებელი გარე წყაროებიდან უშუალოდ აუდიტორის მიერ, არ არის ასლი, არამედ წარმოდგენილია ორიგინალური დოკუმენტის სახით, წერილობითია და არა ზეპირი. თუმცა, შესაძლოა არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც გავლენას იქონიებს ამგვარ ზოგად დასკვნებზე.

2.3.2. როდესაც აუდიტორი სუბიექტის მიერ მომზადებულ ინფორმაციას იყენებს, მან უნდა შეაფასოს, საკმარისად საიმედოა თუ არა ეს ინფორმაცია აუდიტორის მიზნებისთვის, მათ შორის, აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა:

- ა) მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები ამ ინფორმაციის სიზუსტისა და სისრულის შესახებ; და
- ბ) შეაფასოს, აუდიტორის მიზნებისთვის შესაფერისად საკმარისად ზუსტი და დეტალიზებულია თუ არა ეს ინფორმაცია.

ამგვარი ინფორმაციის სისრულისა და სიზუსტის შესახებ აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია ამ ინფორმაციის მიმართ აუდიტის პროცედურის ჩატარების პროცესშივე, როდესაც ამგვარი აუდიტის მტკიცებულება თავად აუდიტის პროცედურის განუყოფელი ნაწილია. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორმა ამგვარი ინფორმაციის სიზუსტესა და სისრულეზე აუდიტის მტკიცებულებები შესაძლოა მოიპოვოს ამ ინფორმაციის მომზადებასა და შენახვასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების

*ტესტირების შედეგად, თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შესაძლოა გადაწყვიტოს, რომ აუცილებელია დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება.*

2.3.3. აუდიტორს უფლება აქვს, ავთენტიკურად მიიჩნიოს ჩანაწერები და დოკუმენტები, თუკი მას არ ექნება საწინააღმდეგოში დარწმუნების მიზეზი. თუკი აუდიტის განმავლობაში გამოვლენილი გარემოებები აუდიტორს დაარწმუნებს, რომ ესა თუ ის დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ავთენტიკური, ან დოკუმენტში მოცემული პირობები შეცვლილია, მაგრამ არ გაუმჟღავნეს აუდიტორს, აუდიტორმა დამატებითი გამოკვლევა უნდა ჩაატაროს და დაადგინოს, რა გავლენას იქონიებს ეს სიტუაცია დანარჩენ მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე.

2.3.4 აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, რა სახის ცვლილებების ან დამატებების შეტანაა აუცილებელი პროცედურებში, თუ:

- ა) ერთი წყაროდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულება არ შეესაბამება სხვა წყაროდან მოპოვებულს; ან
- ბ) აუდიტორს ეჭვი ეპარება იმ ინფორმაციის საიმედოობაში, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტის მტკიცებულების სახით.

#### 2.4. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული საერთო მოთხოვნები

*სტანდარტის წინამდებარე ნაწილში ნრს-ების ასს ადგენს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ საერთო მოთხოვნებს, ხოლო სხვა ნაწილებში – დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ კონკრეტულ მოთხოვნებს, საჭიროებისამებრ. თითოეული კონკრეტული მოთხოვნა კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.*

2.4.1. აუდიტორმა დროულად უნდა მოამზადოს აუდიტის ისეთი დოკუმენტაცია, რომელიც საკმარისი იქნება იმისთვის, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე დაკავშირებული არ ყოფილა მოცემულ აუდიტთან, ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას:

- ა) იმ პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ, რომლებიც ჩატარდა წინამდებარე სტანდარტისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვით, სადაც მითითებული უნდა იყოს ასევე:
  - (i) ტესტირებული კონკრეტული მუხლების ან საკითხების საიდენტიფიკაციო მახასიათებლები;
  - (ii) ვინ შეასრულა სამუშაო და სამუშაოს შესრულების თარიღი; და
  - (iii) ვინ ჩაატარა შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა, მიმოხილვის თარიღი და მოცულობა.
- ბ) ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგებისა და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შესახებ; და
- გ) აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შესახებ გამოტანილი დასკვნებისა და ამ დასკვნების გამოსატანად განხორციელებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განსჯის თაობაზე.

*აუდიტის დოკუმენტაცია მტკიცებულებებს ქმნის იმის თაობაზე, რომ აუდიტი ჩატარდა ნრს-ების ასს-ის შესაბამისად. აუდიტის დოკუმენტაციის ფორმა, შინაარსი და მოცულობა დამოკიდებულია სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებზე და ჩასატარებელ პროცედურებზე.*

*აუდიტის დოკუმენტაცია შეიძლება არსებობდეს ქაღალდის ან ელექტრონული ფორმით. აუდიტორის ზეპირი ახსნა-განმარტებები, თავისთავად, სათანადოდ არ ადასტურებს აუდიტორის მიერ შესრულებულ სამუშაოს ან გამოტანილ დასკვნებს, მაგრამ მისი გამოყენება შესაძლებელია აუდიტის დოკუმენტაციაში ასახული ინფორმაციის ასახსნელად ან უფრო საფუძვლიანად გასაგებად.*

აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციაში ჩაირთოს სამუშაო დოკუმენტების ან ფინანსური ანგარიშგების შეცვლილი პროექტები.

არც აუცილებელია და პრაქტიკულადაც შეუძლებელია, რომ აუდიტორმა დოკუმენტებში ასახოს აუდიტის პროცესში განხილული ყველა საკითხი ან ყველა განხორციელებული პროფესიული განსჯა. თუმცა, აუდიტორს ევალება ისეთი აუდიტის დოკუმენტაციის მომზადება, რომელიც ქმნის საკმარის და სათანადო ჩანაწერებს აუდიტორის დასკვნის გამამყარებელი საფუძვლის შესახებ და ასევე მტკიცებულებებს იმის თაობაზე, რომ აუდიტი დაიგეგმა და ჩატარდა ნრს-ების ასს-ისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. ასევე, აუცილებელი, არ არის, რომ აუდიტორმა ცალ-ცალკე ასახოს დოკუმენტებში (მაგალითად, როგორც საკონტროლო კითხვარებში) ისეთი მოთხოვნების დაცვის ფაქტი, რომელთა დაცვის დემონსტრირება შესაძლებელია აუდიტის ფაილში შეტანილი დოკუმენტებით.

#### მნიშვნელოვანი საკითხები

საკითხის მნიშვნელობის დასადგენად აუცილებელია პროფესიული განსჯა და ფაქტებისა და გარემოების გაანალიზება. მნიშვნელოვან საკითხებს განეკუთვნება მაგალითად საკითხები, რომელიც წარმოშობს მნიშვნელოვან რისკებს, ფინანსური ანგარიშგების ის ნაწილები, სადაც შესაძლოა არსებობდეს არსებითი უზუსტობა, გარემოებები, რომლებმაც აუდიტორს სირთულე შეუქმნა აუცილებელი აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას, ან ნებისმიერი გამოვლენილი ფაქტი, რომელიც გამოიწვევს მოსაზრების მოდიფიცირებას.

#### როდესაც გარიგების პარტნიორი ასრულებს აუდიტის ყველა სამუშაოს

იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების პარტნიორი ასრულებს აუდიტის ყველა სამუშაოს, დოკუმენტაციაში არ აისახება ისეთი საკითხები, რომლის დოკუმენტირების მიზანი შეიძლება ყოფილიყო მხოლოდ გარიგების გუნდის წევრების ინფორმირება, ან მათთვის ინსტრუქციების მიცემა, ან გუნდის სხვა წევრების მიერ ჩატარებული მიმოხილვის შესახებ მტკიცებულებების შექმნა (მაგალითად, დოკუმენტებში არ აისახება არცერთი საკითხი, რომელიც ეხება გუნდში ჩატარებულ განხილვებს ან გუნდის წევრების ზედამხედველობას). მიუხედავად ამისა, გარიგების პარტნიორმა უნდა დაიცვას მთავარი მოთხოვნა – მოამზადოს აუდიტის ისეთი დოკუმენტაცია, რომელსაც გაიგებს გამოცდილი აუდიტორი, ვინაიდან შეიძლება აუცილებელი გახდეს აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის ჩატარება გარე მხარეების მიერ მარეგულირებელი ან სხვა მიზნებისთვის.

#### ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესრულების მიზნებისთვის წინამდებარე სტანდარტი არ განასხვავებს სხვადასხვა ავტომატიზებულ ინსტრუმენტსა და მეთოდს, რომლის გამოყენებაც აუდიტორს შეუძლია აუდიტის პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისთვის, მაგალითად, მანუალური ან ავტომატიზებული აუდიტის პროცედურების გამოყენება ისეთ საკითხთან მიმართებით, რომლის დოკუმენტირება აუცილებელია. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული შესაფერისი მოთხოვნების დაცვა აუდიტორს ნებისმიერ შემთხვევაში ევალება, იმის მიუხედავად, რომელ ინსტრუმენტსა და მეთოდს გამოიყენებს.

2.4.2. თუ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც შეუთავსებელია ამა თუ იმ მნიშვნელოვანი საკითხის შესახებ გამოტანილ აუდიტორის დასკვნასთან, აუდიტორმა დოკუმენტებში უნდა ასახოს, როგორ გადაიჭრა ეს შეუსაბამობა.

2.4.3. თუ გამონაკლის შემთხვევებში აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს წინამდებარე სტანდარტის რომელიმე შესაფერისი მოთხოვნიდან გადახვევას, მან დოკუმენტებში უნდა ასახოს, როგორ მიიღწევა ამ მოთხოვნის

მიზანი სხვა ჩატარებული აუდიტის პროცედურების მეშვეობით, ასევე მოთხოვნიდან გადახვევის მიზეზების აღწერა.

2.4.4. აუდიტორმა დოკუმენტებში უნდა ასახოს ხელმძღვანელობასთან და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან და სხვებთან ერთად ჩატარებული მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვა, მათ შორის განხილული მნიშვნელოვანი საკითხის შინაარსი და როდის და ვისთან ერთად მოხდა საკითხის განხილვა.

*ინფორმირებული საკითხების დოკუმენტაცია*

2.4.5. როდესაც წინამდებარე სტანდარტით საკითხის ინფორმირება ზეპირად მოითხოვება, აუდიტორმა ამგვარი საკითხები უნდა ასახოს აუდიტის დოკუმენტაციაში, ასევე როდის და ვის გადაეცა ინფორმაცია.

2.4.6. როდესაც ინფორმაცია წერილობით არის მიწოდებული, აუდიტორმა უნდა შეინახოს ამ დოკუმენტის ასლი აუდიტის დოკუმენტაციის სახით. წერილობით ინფორმაციაში აუცილებელი არ არის აუდიტის პროცესში წამოჭრილი ყველა საკითხის შეტანა.

### 3. გარიგების ხარისხის მიმოხილვა

#### *მე-3 ნაწილის შინაარსი*

მე-3 ნაწილი ადგენს პასუხისმგებლობას ცალკეული აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე.

#### *მე-3 ნაწილის მოქმედების სფერო*

ხმს 1-ის შესაბამისად ფირმას ევალება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვისთვის ისეთი სისტემის შექმნა, დანერგვა და ფუნქციონირება, რომელიც მას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ:

- ფირმა და მისი პერსონალი ასრულებენ თავიანთ პასუხისმგებლობებს პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად და გარიგებებსაც ასრულებენ ამგვარი სტანდარტებისა და მოთხოვნების დაცვით, ხოლო
- გარიგების შესახებ გაცემული (აუდიტორის) დასკვნები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

გარიგების გუნდს, გარიგების პარტნიორის ხელმძღვანელობით, ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში პასუხისმგებლობა ეკისრება:

- კონკრეტულ აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებული ხარისხის რისკების მიმართ ფირმის საპასუხო ზომების გატარებაზე, ფირმის მიერ მოწოდებული ან ფირმისგან მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე;
- კონკრეტული აუდიტის გარიგების სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით იმის დადგენაზე, აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა ისეთი საპასუხო ზომების განსაზღვრა და გატარება გარიგების დონეზე, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებში; და
- აუდიტის პროცესში მიღებული ისეთი ინფორმაციის მიწოდებაზე ფირმისთვის, რომლის ინფორმირება მოითხოვება ფირმის პოლიტიკით ან პროცედურებით, ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირების ხელშეწყობის მიზნით;

მე-3 ნაწილის მოთხოვნები გამოიყენება მთელი აუდიტის განმავლობაში.

#### 3.1 მიზანი

3.1.1 აუდიტორის მიზანია, ხარისხი მართოს ცალკეული გარიგების დონეზე, რათა მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, რომ გარიგების ხარისხი უზრუნველყოფილია იმგვარად, რომ:

- ა) აუდიტორმა შეასრულა თავისი პასუხისმგებლობები და აუდიტი ჩაატარა წინამდებარე სტანდარტისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და
- ბ) აუდიტორის მიერ გაცემული დასკვნა კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

#### 3.2. გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობები

*ფირმის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე*

3.2.1. გარიგების პარტნიორმა უნდა აიღოს:

- ა) საერთო პასუხისმგებლობა აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე, მათ შორის საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობა უნდა მიიღოს აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში,

რათა მას ჰქონდეს საფუძველი იმის დასადგენად, გარიგების პროცესში განხორციელებული ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა და გამოტანილი დასკვნები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი არის თუ არა; და

- ბ) პასუხისმგებლობა გამჭვირვალე, თანამიმდევრულ და ეფექტიან ქმედებებზე, რომლებიც ასახავს ხარისხის მიმართ ფირმის ერთგულებას.

*გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე გამყარებულია ფირმის ისეთი კულტურით, რომელიც წარმოაჩენს ხარისხის მიმართ ფირმის ერთგულებას.*

მოსაზრებები ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც გარიგების გუნდში გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა წევრებიც არიან

- 3.2.2. აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე საერთო პასუხისმგებლობის ასაღებად გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი:
- ა) მიესადაგება გარიგების სპეციფიკას, გარემოებებსა და გამოყოფილ რესურსებს; და
  - ბ) დაგეგმილია და ჩატარებულია ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების, წინამდებარე სტანდარტის, სათანადო ეთიკური მოთხოვნებისა და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად.

*საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობა*

*იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების პარტნიორი გარიგების გუნდის სხვა წევრებს ავალებს გარკვეული პროცედურების, ამოცანების ან ქმედებების შესრულებას, აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობის დემონსტრირება გარიგების პარტნიორს შეუძლია სხვადასხვა გზით, მათ შორის, დავალების შემსრულებელი პირების:*

- ინფორმირებით თავიანთი პასუხისმგებლობისა და უფლებამოსილების ხასიათის, შესასრულებელი სამუშაოს მოცულობისა და მიზნების შესახებ და მათი უზრუნველყოფა ნებისმიერი სხვა აუცილებელი ინსტრუქციებითა და რეგულაციური ინფორმაციით;
- ხელმძღვანელობითა და ზედამხედველობით;
- სამუშაოს მიმოხილვით, მათ მიერ გამოტანილი დასკვნების შესაფასებლად.

*ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა*

*ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობის და მიმოხილვის განსახორციელებლად მიდგომის განსაზღვრა შესაძლებელია მაგალითად შემდეგი ფაქტორების საფუძველზე:*

- გარიგების გუნდის კონკრეტული წევრის წარსული გამოცდილება მოცემულ სუბიექტთან მუშაობის და სფერო, რომლის აუდიტიც მან უნდა ჩაატაროს;
- შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები. როდესაც არსებითი უზუსტობის რისკი შეფასებულია, როგორც მაღალი, შესაძლოა აუცილებელი გახდეს გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის მასშტაბისა და სიხშირის გაზრდა და მათი სამუშაოს უფრო დეტალური მიმოხილვის ჩატარება;
- გარიგების გუნდის იმ წევრების კომპეტენცია და შესაძლებლობები, რომლებიც ასრულებენ აუდიტის სამუშაოს.



3.2.3 გარიგების პარტნიორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს გარიგების გუნდის წევრებისთვის მოსალოდნელი ქცევის სტანდარტის განსაზღვრაზე და ამის შესახებ უნდა აცნობოს მათ. ქცევის სტანდარტში განსაკუთრებული ყურადღება უნდა იყოს გამახვილებული:

- ა) იმაზე, რომ გარიგების გუნდის ყველა წევრია პასუხისმგებელი ცალკეული გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე;
- ბ) პროფესიული ეთიკის, ღირებულებებისა და ქცევის მნიშვნელობაზე გარიგების გუნდის წევრებისთვის;
- გ) გარიგების გუნდის წევრებს შორის ღია და ჯანსაღი კომუნიკაციის მნიშვნელობაზე და გარიგების გუნდის წევრების მხარდაჭერაზე, დასჯის შიშის გარეშე შეეძლოთ პრობლემების შესახებ ინფორმირება; და
- დ) გარიგების გუნდის თითოეული წევრის პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედების მნიშვნელობაზე მთელი აუდიტის განმავლობაში.

*3.2.2. და 3.2.3. პუნქტების მოთხოვნების შესასრულებლად გარიგების პარტნიორს შეუძლია, გარიგების გუნდის სხვა წევრებს უშუალოდ მიაწოდოს ინფორმაცია და ეს ინფორმაცია გაამყაროს პირადი ქცევითა და მოქმედებებით (მაგალითად, პირადი მაგალითით).*

*სათანადო ეთიკური მოთხოვნები*

3.2.4 გარიგების პარტნიორს კარგად უნდა ესმოდეს სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული, რომლებიც უნდა გამოიყენონ კონკრეტული აუდიტის გარიგების სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

3.2.5 თუ გარიგების პარტნიორისთვის ცნობილი გახდება ისეთი საკითხები, რომლებიც მიანიშნებს, რომ სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვის მიმართ შექმნილია საფრთხე, ან არ შესრულდა სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მან უნდა იმოქმედოს არსებული გარემოებების შესაბამისად, მათ შორის:

- ა) საფრთხის შესაფასებლად გამოიყენოს ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები; და
- ბ) კონსულტაცია გაიაროს ფირმაში სხვა პროფესიონალებთან.

*თუ ფირმაში არ არსებობს სხვა პირი, ვისთანაც შესაძლებელია კონსულტაციის გავლა, გარიგების პარტნიორს შეუძლია, კონსულტაციისთვის მიმართოს ფირმის გარეთ სხვა პირებს, მაგალითად სხვა ფირმებში მომუშავე გამოცდილ პრაქტიკოსებს ან ბუღალტერთა პროფესიულ ორგანიზაციას, რომლის წევრიც არის.*

მოსაზრებები ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც გარიგების გუნდში გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა წევრებიც არიან

3.2.6. გარიგების პარტნიორმა აუდიტის გარიგების მიმდინარეობისას:

- ა) პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს იმის უზრუნველყოფაზე, რომ გარიგების გუნდის სხვა წევრებიც კარგად იცნენ გათვითცნობიერებულელები სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებსა და ფირმის შესაბამის პოლიტიკასა და პროცედურებში, რომლებიც ეხება სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოვლენას, შეფასებას და მათზე რეაგირებას; და
- ბ) სიფხიზლე უნდა შეინარჩუნოს დაკვირვების მეშვეობით და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ჩაატაროს გამოკითხვები გარიგების გუნდის წევრების მიერ სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევის ფაქტების გამოსავლენად.

*გარიგების რესურსები*

3.2.7 გაითვალისწინებს რა კონკრეტული აუდიტის სპეციფიკასა და გარემოებებს და ფირმის შესაბამის პოლიტიკას და პროცედურებს, გარიგების პარტნიორმა უნდა:

- ა) დაადგინოს:
  - (i) გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილია თუ არა, ან დროულად გახდება თუ არა ხელმისაწვდომი საკმარისი და ადეკვატური რესურსები; და
  - (ii) გარიგების გუნდის წევრებს და აუდიტორის გარე ექსპერტებს ერთობლივად აქვთ თუ არა მოცემული აუდიტის გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის, საკმარისი დრო.
- ბ) მიიღოს სათანადო ზომები, თუ (ა) პუნქტში აღწერილი პირობები შესრულებული არ არის.

*გარიგების პარტნიორის სხვა პასუხისმგებლობები*

3.2.8. გარიგების პარტნიორმა უნდა:

- ა) შეისწავლოს ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შედეგების შესახებ ფირმის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია, მათ შორის, შესაბამის შემთხვევაში, ინფორმაცია ქსელისა და ქსელის სხვა ფირმების მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შედეგების შესახებ და:
  - (i) დაადგინოს ამ ინფორმაციის რელევანტურობა და გავლენა მოცემულ აუდიტის გარიგებაზე; და
  - (ii) გაატაროს სათანადო ზომები; და
- ბ) შეინარჩუნოს სიფხიზლე, რათა არ გამოეპაროს ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესისთვის რელევანტური საკითხები და მათ შესახებ აცნობოს ამ პროცესზე პასუხისმგებელ პირებს.

3.2.9. გარიგების პარტნიორმა:

- ა) პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს იმაზე, რომ გამოვლენილი აზრთა სხვადასხვაობა გადაიჭრება ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შესაბამისად;
- ბ) პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს კონსულტაციებზე, რომლებიც ტარდება ფირმის შესაბამისი პოლიტიკის ან პროცედურების შესაბამისად, ან, აუცილებლობის შემთხვევაში, რთულ ან სადავო საკითხებთან დაკავშირებით;
- გ) უნდა დაადგინოს, რომ აზრთა სხვადასხვაობის გადაჭრისას და რთულ ან სადავო საკითხებთან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნები დოკუმენტირებულია, შეთანხმებულია კონსულტანტ მხარესთან და პრაქტიკაში განხორციელდა; და
- დ) არ უნდა დაათარილოს აუდიტორის დასკვნა მანამ, სანამ არ გადაიჭრება აზრთა სხვადასხვაობა.

*აუდიტის მიმდინარეობისას განხორციელებული განსჯისა და გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურობის შესახებ ობიექტური მოსაზრების ჩამოყალიბება შესაძლოა, პრაქტიკული თვალსაზრისით, პრობლემას წარმოადგენდეს, როდესაც ერთი და იგივე პირი ატარებს მთელ აუდიტს. თუ უჩვეულო საკითხები გამოვლინდება, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს კონსულტაციის გავლა შესაფერისი გამოცდილების მქონე სხვა აუდიტორებთან ან აუდიტორის პროფესიულ ორგანიზაციასთან.*

*კონსულტაციის გავლა შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს, ან მოითხოვებოდეს ფირმის პოლიტიკით ან პროცედურებით იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს:*

- *რთული ან უცნობი საკითხები;*
- *მნიშვნელოვანი რისკები;*

- მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს ან სხვა მხრივ ჩანს უჩვეულო;
- ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვები; ან
- ადგილი აქვს კანონმდებლობის დარღვევას.

აზრთა სხვადასხვაობა შესაძლოა წარმოიშვას გარიგების გუნდის წევრებს, ან გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შორის, ან იმ პირებს შორისაც კი, რომლებიც გარკვეულ ფუნქციებს ასრულებენ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში, როგორცაა, მაგალითად, კონსულტაციის გაწევაზე პასუხისმგებელი პირები.

როდესაც გარიგების პარტნიორი განსხვავებულ მოსაზრებასთან დაკავშირებულ საკითხებს, ან რთულ ან სადავო საკითხებს იხილავს, მას ასევე შეუძლია განიხილოს, ისევ მართებულია თუ არა ამ სიტუაციაში ნრს-ების ასს-ის გამოყენება.

3.2.10. იმ აუდიტის გარიგებებისთვის, რომლისთვისაც სავალდებულოა გარიგების ხარისხის მიმომხილვის ჩატარება, გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ დანიშნულია გარიგების ხარისხის მიმომხილველი და:

- ა) ითანამშრომლოს მასთან;
- ბ) გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან ერთად განიხილოს აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, განხორციელებული ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა და მიღებული გადაწყვეტილებები; და
- გ) აუდიტორის დასკვნა არ უნდა დაათარილოს მანამ, სანამ არ დასრულდება გარიგების ხარისხის მიმომხილვა.

მოსაზრებები ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც გარიგების გუნდში გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა წევრებიც არიან

3.2.11. აუდიტის მიმდინარეობისას გარიგების პარტნიორმა ნებისმიერ მიზანშეწონილ დროს უნდა განიხილოს აუდიტის დოკუმენტაცია, მათ შორის, რომელიც დაკავშირებულია:

- ა) მნიშვნელოვან საკითხებთან;
- ბ) აუდიტის პროცესში განხორციელებულ მნიშვნელოვან განსჯასთან და გამოტანილ დასკვნებთან; და
- გ) სხვა საკითხებთან, რომლებიც გარიგების პარტნიორის პროფესიული შეფასებით მისი პასუხისმგებლობის სფეროს განეკუთვნება.

გარიგების პარტნიორმა პროფესიული განსჯის საფუძველზე უნდა დაადგინოს მიმომხილვისთვის შესაფერისი საკითხები, მაგალითად, შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინებით:

- კონკრეტული აუდიტის გარიგების სპეციფიკა და გარემოებები;
- გარიგების გუნდის რომელმაც წევრმა შეასრულა მოცემული სამუშაო;
- საკითხები, რომლებიც გამოვლინდა უკანასკნელი ინსპექტირების შედეგად;
- ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების მოთხოვნები.

3.2.12. ხელმძღვანელობისთვის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან მარეგულირებელი ორგანიზაციის ინფორმირებისთვის განკუთვნილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია გადაცემამდე გარიგების პარტნიორმა უნდა მიმოიხილოს.

### 3.3 დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები

*2.4. ნაწილში განხილულ დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული საერთო მოთხოვნების გარდა, რომლებიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გამოიყენება, სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს ასევე წინამდებარე ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისი სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც აღწერილია ქვემოთ.*

3.3.1. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:

- ა) გამოვლენილი საკითხები, ჩატარებული შესაფერისი განხილვები და გამოტანილი დასკვნები, რომლებიც ეხება სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესრულებას;
- ბ) თუ აუდიტის კონკრეტული გარიგებისთვის სავალდებულოა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება – ის ფაქტი, რომ ჩატარდა გარიგების ხარისხის მიმოხილვა, რომელიც დასრულდა გარიგების დასკვნის თარიღისთვის ან მანამდე.

#### 4. აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება და პირველი აუდიტის გარიგებები

##### *მე-4 ნაწილის შინაარსი*

მე-4 ნაწილი ადგენს აუდიტორის პასუხისმგებლობას შემდეგ საკითხებთან მიმართებით:

- აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმება ხელმძღვანელობასთან და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. ეს მოიცავს აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობების არსებობის დადგენასაც;
- იმის დადგენა, რომ მოცემული აუდიტის გარიგებისთვის მართებულია ნრს-ების ასს-ის გამოყენება.

გარდა ამისა, მე-4 ნაწილი ეხება პირველ აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებულ პროცედურებსაც.

##### *მე-4 ნაწილის მოქმედების სფერო*

ამ სტანდარტის „ა“ ნაწილი ადგენს უფლებამოსილებას ნრს-ების ასს-ის სათანადოდ გამოყენების დასადგენად, ხოლო მე-4 ნაწილი – წინამდებარე სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ გარიგების პარტნიორის ვალდებულებებს, რომლის შესრულება ევალუა გარიგებაზე დათანხმებისა და გარიგების გაგრძელების ფორმის პროცედურების ფარგლებში, ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის გარიგებებში.

დამკვეთთან ურთიერთობაზე დათანხმებისა და დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელების პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია და აუდიტის მტკიცებულებები გამოიყენება კონკრეტულ აუდიტის გარიგებაში ნრს-ების ასს-ის გამოყენების მართებულების დასადგენად და აუდიტის დაგეგმვისას პროცედურების განსაზღვრისთვის, ასევე რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.

წინასიტყვაობაში აღნიშნულია, რომ წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების უფლებამოსილება ეყრდნობა დაშვებას იმის თაობაზე, რომ ფორმაზე ვრცელდება ხმსს 1, ან ისეთი ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ხმსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია. ხმსს 1 მოითხოვს, რომ ფორმამ დაადგინოს ხარისხის მიზნები, რომლებიც დაკავშირებულია დამკვეთებთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელებასთან. ამასთან, ხმსს 1-ის მოთხოვნების შესასრულებლად ფორმას შესაძლოა დასჭირდეს ასევე სტანდარტის მე-4 ნაწილთან დაკავშირებული სხვა საკითხების შესაფერისი პოლიტიკის ან პროცედურების დანერგვაც.

ამა თუ იმ აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება შესაძლებელია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ შესრულებულია სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც არის, მაგალითად დამოუკიდებლობა და პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება და, ამავე დროს, არსებობს აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები. გარდა ამისა, აუდიტორი განიხილავს აუდიტის მოცემული დამკვეთისთვის არამარწმუნებელი მომსახურების შესრულების საკითხს და დასაშვებია თუ არა ამგვარი მომსახურების შესრულება.

პირველი აუდიტის გარიგებებისთვის მე-4 ნაწილი ადგენს აუდიტორის პასუხისმგებლობას საწყის ნაშთებთან მიმართებით.

#### 4.1. მიზნები

##### 4.1.1. აუდიტორის მიზანია:

- ა) მხოლოდ იმ შემთხვევაში დაეთანხმოს აუდიტის გარიგებას ან გააგრძელოს გარიგება, როდესაც შეთანხმებული იქნება პირობები, რომლის საფუძველზეც უნდა ჩატარდეს აუდიტი. ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა:
  - (i) დაადგინოს, არსებობს თუ არა აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები; და
  - (ii) დაადასტუროს, რომ აუდიტის გარიგების პირობები ერთნაირად ესმით აუდიტორსა და ხელმძღვანელობას და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

- ბ) პირველი აუდიტის გარიგებებისთვის, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის თაობაზე:
  - (i) შეიცავს თუ არა საწყისი ნაშთები ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და
  - (ii) საწყისი ნაშთებში განსახიერებული სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკა უცვლელად გამოიყენება თუ არა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაშიც, ან სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები სათანადოდ არის თუ არა გათვალისწინებული, წარდგენილი და გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად

## 4.2. აუდიტის წინაპირობები

4.2.1. იმისათვის, რომ დაადგინოს, არსებობს თუ არა აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები, აუდიტორმა უნდა:

- ა) განსაზღვროს, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები;
- ბ) ხელმძღვანელობისგან მოიპოვოს თანხმობა იმის თაობაზე, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა:
  - (i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, შესაბამის შემთხვევაში, მის სამართლიან წარდგენაზე;
  - (ii) ისეთ შიდა კონტროლზე, როგორსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და
  - (iii) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:
    - ა. ყველანაირი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც ხელმძღვანელობამ იცის, რომ აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;
    - ბ. ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტორმა შეიძლება მოითხოვოს ხელმძღვანელობისგან აუდიტის მიზნებისთვის; და
    - გ. სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტის მტკიცებულების მიღებას.

4.2.2. თუ არ არსებობს აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები, აუდიტორმა საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან. თუკი კანონმდებლობით არ მოითხოვება, აუდიტორი არ უნდა დაეთანხმოს აუდიტის ჩატარების წინადადებას იმ შემთხვევაში, როდესაც:

- ა) მიიჩნევს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები მიუღებელია; ან
- ბ) ხელმძღვანელობისგან ვერ მოიპოვებს თანხმობას იმის თაობაზე, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა.

4.2.3. თუ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუდიტორის სამუშაოზე დააწესებენ რაიმე ისეთ შეზღუდვას, რაც, აუდიტორის აზრით, გამოიწვევს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უარს, აუდიტორი არ უნდა დაეთანხმოს ამ აუდიტის ჩატარებას ასეთი შეზღუდვების პირობებში, თუკი ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ მოითხოვება.

### 4.3. გარიგებაზე დათანხმებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოსაზრებები

დაგეგმვის დაწყებამდე დათანხმებისა და გაგრძელების პროცედურების ჩატარება აუდიტორს ეხმარება ისეთი მოვლენების ან გარემოებების გამოვლენასა და შეფასებაში, რომლებმაც შეიძლება უარყოფითად იმოქმედოს აუდიტორის შესაძლებლობაზე, სათანადოდ დაგეგმოს და ჩაატაროს მიმდინარე პერიოდის აუდიტი.

#### 4.3.1. გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ:

- ა) დაცულია აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასა და აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები<sup>8</sup>; და
- ბ) აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასა და აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნები მისაღებია, მათ შორის, მართებულია ნრს-ების ასს-ის გამოყენება.

სტანდარტის „ა“ ნაწილში განსაზღვრულია საკითხები, რომლებიც გარიგების პარტნიორმა უნდა გაითვალისწინოს ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის გამოყენების მართებულობის დასადგენად, კერძოდ, ამ სტანდარტის გამოყენების შეზღუდვებთან დაკავშირებული საკითხები.

წინამდებარე ნრს-ების ასს-ის გამოყენების მართებულობის დასადგენად შესაძლებელია დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებაზე დათანხმებისა და გაგრძელების პროცედურების ფარგლებში მოპოვებული ინფორმაციისა და აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება. რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცედურების ფარგლებში აუდიტორმა შეიძლება სხვა ინფორმაციაც მოიპოვოს, რამაც შესაძლოა გამოიწვიოს გარიგების პარტნიორის მიერ სტანდარტის წინამდებარე ნაწილის შესაბამისად თავდაპირველად მიღებული გადაწყვეტილების შეცვლა, რომელიც ეხება ნრს-ების ასს-ის გამოყენების მართებულობას.

მე-6 ნაწილი (იხ. პუნქტი 6.5.1) გარიგების პარტნიორს ავალდებულებს, რომ რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში დაადგინოს, ისევ მართებულია თუ არა ნრს-ების ასს-ის გამოყენება იმ სუბიექტის ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით, რომლის აუდიტიც ტარდება. აუდიტის მიმდინარეობისას მოპოვებული დამატებითი ინფორმაციის განხილვის შედეგად შეიძლება შეიცვალოს ნრს-ების ასს-ის გამოყენების მართებულობის თაობაზე გარიგების პარტნიორის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება.

#### 4.3.2. ზოგიერთ შემთხვევაში, შესაბამისი იურისდიქციის კანონმდებლობა ადგენს აუდიტორის დასკვნის ფორმატს ან შინაარსს, რომლის ფორმა ან ტერმინები მნიშვნელოვნად განსხვავდება ნრს-ების ასს-ის მოთხოვნებისგან. ასეთ ვითარებაში აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:

- ა) არასწორად ხომ არ გაიგებენ მომხმარებლები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ მოპოვებულ რწმუნებას; ხოლო, თუ ასეა
- ბ) აუდიტორის დასკვნაში რაიმე სახის დამატებითი ახსნა-განმარტებით შემცირდება თუ არა ამგვარი გაუგებრობის შესაძლებლობა.

#### 4.3.3. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ახსნა-განმარტებით ვერ შემცირდება სავარაუდო გაუგებრობა, აუდიტორი არ უნდა დაეთანხმოს ასეთი აუდიტის გარიგების წინადადებას, თუ კანონმდებლობით არ მოითხოვება ამის გაკეთება. ამგვარი კანონმდებლობის მიხედვით ჩატარებული არც ერთი აუდიტი არ იქნება ნრს-ების ასს-ის შესაბამისი. მამასადამე, ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მიუთითოს, რომ აუდიტი ჩატარდა წინამდებარე ნრს-ების ასს-ის შესაბამისად.

8. ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი (ხმს) 1-ის - „ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“ \_ 30-ე პუნქტში აღწერილია ფირმის პასუხისმგებლობები, რომლებიც ეხება კონკრეტულ გარიგებებზე დათანხმებასთან დაკავშირებული ხირსხის მიზნების დადგენას, მათ შორის, ფირმის ფინანსური და საოპერაციო პროორიტეტების გათვალისწინებას, როდესაც იხილავენ, ფირმა უნდა დაეთანხმოს თუ არა კონკრეტული გარიგებას ან უნდა გააგრძელოს თუ არა.

#### 4.4. აუდიტის გარიგების პირობები

4.4.1. აუდიტორმა აუდიტის გარიგების პირობები უნდა შეათანხმოს ხელმძღვანელობასთან ან, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან.

*თუ ხელმძღვანელობისთვის კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობები, თავისი არსით, წინამდებარე სტანდარტით დადგენილი პასუხისმგებლობების ეკვივალენტურია, მაშინ აუდიტორს წერილობით შეთანხმებაში (გარიგების წერილში) მათი აღწერის მიზნით შეუძლია კანონმდებლობით განსაზღვრული ფორმულირების გამოყენება.  
მე-2 დანართში მოცემულია გარიგების წერილის საილუსტრაციო ნიმუში.*

4.4.2. განმეორებითი აუდიტისთვის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, მოცემულ გარემოებებში აუცილებელია თუ არა აუდიტის გარიგების პირობების გადახედვა და გადამუშავება, ან სუბიექტისთვის აუდიტის გარიგების არსებული პირობების შეხსენება.

4.4.3. აუდიტორი არ უნდა დათანხმდეს აუდიტის გარიგების პირობების შეცვლას, თუკი თხოვნას არა აქვს დასაბუთებული საფუძველი.

4.4.4. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის გარიგების დასრულებამდე აუდიტორს სთხოვენ აუდიტის გარიგების შეცვლას რომელიმე ისეთი გარიგებით, რომელიც უფრო დაბალი დონის რწმუნების მიღებას გულისხმობს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ამგვარ ქმედებას აქვს თუ არა დასაბუთებული საფუძველი.

*სანამ დაეთანხმება აუდიტის გარიგების შეცვლას მიმოხილვის ან დაკავშირებული მომსახურების გარიგებით, აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს ამგვარი ცვლილების სამართლებრივი ან სახელშეკრულებო შედეგების შეფასება.*

4.4.5. აუდიტის გარიგების პირობების შეცვლის შემთხვევაში აუდიტორი და ხელმძღვანელობა უნდა შეთანხმდნენ გარიგების ახალ პირობებზე და გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში გარიგების ახალი პირობები უნდა აისახოს.

4.4.6. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი ვერ მიაღწევს აუდიტის გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე შეთანხმებას, ხოლო ხელმძღვანელობა არ მისცემს მას თავდაპირველი აუდიტის გარიგების გაგრძელების უფლებას, აუდიტორმა:

- ა) უნდა შეწყვიტოს აუდიტის ჩატარება, თუ ეს დასაშვებია მოქმედი კანონმდებლობით; და
- ბ) უნდა გაარკვიოს, არსებობს თუ არა რაიმე ისეთი ვალდებულება, სახელშეკრულებო ან სხვაგვარი, რომელიც ითვალისწინებს ამგვარი გარემოებების შესახებ მესამე მხარეთა ინფორმირებას, მაგალითად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, მესაკუთრეების ან მარეგულირებელი ორგანოების.

#### 4.5. პირველი აუდიტის გარიგება

4.5.1. თუ ესა თუ ის გარიგება პირველი აუდიტია და სუბიექტის აუდიტორი შეიცვალა, აუდიტორი უნდა დაუკავშირდეს წინამორბედ აუდიტორს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად.

4.5.2. აუდიტორი უნდა გაეცნოს ბოლო ფინანსურ ანგარიშგებას (თუ ასეთი არსებობს) და მის შესახებ წინამორბედი აუდიტორის მიერ მომზადებულ დასკვნას (თუ ასეთი არსებობს), რათა მოიპოვოს საწყის ნაშთებთან დაკავშირებული ინფორმაცია, მათ შორის შესაბამის განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული.

4.5.3. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს და აუდიტორის დასკვნა შეიცავდა მოდიფიცირებულ მოსაზრებას, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს



მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის გავლენა, როდესაც შეაფასებს მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს.<sup>9</sup>

4.5.4. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები<sup>10</sup> იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა საწყისი ნაშთები ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა:

- ა) განსაზღვროს, მიმდინარე პერიოდში წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთები სწორად არის თუ არა გადმოტანილი, ან გადაანგარიშებული, აუცილებლობის შემთხვევაში;
- ბ) დაადგინოს, საწყისი ნაშთები ასახავს თუ არა სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებას; და
- გ) ჩაატაროს ერთი ან რამდენიმე შემდეგი პროცედურა:
  - (i) თუ ჩატარებული იყო წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, განიხილოს წინამორბედი აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები, საწყისი ნაშთების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;
  - (ii) შეაფასოს, მიმდინარე პერიოდში ჩატარებული აუდიტის პროცედურები უზრუნველყოფს თუ არა რელევანტურ მტკიცებულებებს საწყისი ნაშთების შესახებ; ან
  - (iii) ჩაატაროს სპეციალური აუდიტის პროცედურები საწყისი ნაშთების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

*საწყისი ნაშთებთან დაკავშირებით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათი და მოცულობა დამოკიდებულია ისეთ საკითხებზე როგორც არის:*

- სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა;
- ანგარიშთა ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიების, ახსნა-განმარტებების და არსებითი უზუსტობის რისკების ხასიათი მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- საწყისი ნაშთების მნიშვნელობა მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისთვის;
- ჩატარებული იყო თუ არა წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, ხოლო თუ ასეა, წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრება იყო თუ არა მოდიფიცირებული.

4.5.5. თუ აუდიტორი მოიპოვებს აუდიტის მტკიცებულებებს იმის შესახებ, რომ საწყისი ნაშთები შეიცავს ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მან უნდა ჩაატაროს მოცემული გარემოებების შესაფერისი დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რათა განსაზღვროს გამოვლენილი უზუსტობების გავლენა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.<sup>11</sup>

4.5.6. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის შესახებ, უცვლელად გამოიყენება თუ არა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში საწყისი ნაშთებში ასახული სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკა, ასევე სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებები სათანადოდ არის თუ არა გათვალისწინებული და წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში და ამის შესახებ სათანადო ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.<sup>12</sup>

## 4.6. ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები

4.6.1. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია:

- ა) აუდიტორის პასუხისმგებლობების შესახებ, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებას; და ასევე

9. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.1.9.

10. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.1.6.

11. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.1.7.

12. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.1.8.

- ბ) იმის თაობაზე, რომ აუდიტორის პასუხისმგებლობა ხელმძღვანელობას და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს არ ათავისუფლებს თავიანთი პასუხისმგებლობისგან, ზედამხედველობა განახორციელონ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე.

#### 4.7. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები

*2.4. ნაწილში განხილულ დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული საერთო მოთხოვნების გარდა, რომლებიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გამოიყენება, სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს ასევე წინამდებარე ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისი სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც განხილულია ქვემოთ.*

- 4.7.1. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს გამოვლენილი საკითხები, პერსონალთან ჩატარებული შესაბამისი განხილვები და გამოტანილი დასკვნები, რომლებიც ეხება დამკვეთებთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებას და დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელებას.
- 4.7.2. აუდიტორმა დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს ნრს-ების ასს-ის გამოყენების მართებულობის შესახებ მიღებული გადაწყვეტილების არგუმენტები.
- 4.7.3. გარდა ამისა, აუდიტორმა დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს (შესაბამის შემთხვევაში) ნრს-ების ასს-ის გამოყენების მართებულობის გადაწყვეტილებასთან დაკავშირებული ცვლილებები, თუ აუდიტის მიმდინარეობისას მისთვის ცნობილი გახდება სხვა ინფორმაცია, რომელიც შეცვლის ამასთან დაკავშირებით განხორციელებულ პროფესიულ განსჯას და მის გადაწყვეტილებას.
- 4.7.4. აუდიტორმა აუდიტის გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში უნდა მიუთითოს:
  - ა) რომ, აუდიტი ჩატარდება ნრს-ების ასს-ის შესაბამისად;
  - ბ) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და მასშტაბი;
  - გ) აუდიტორისა და ხელმძღვანელობის შესაბამისი პასუხისმგებლობები;
  - დ) ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები;
  - ე) ნებისმიერი დასკვნის/ანგარიშის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის აღწერა, რომელიც უნდა გასცეს აუდიტორმა; და
  - ვ) რომ გარკვეულ გარემოებებში, რეალური დასკვნა შეიძლება განსხვავდებოდეს მისი სავარაუდო ფორმისა და შინაარსისგან.
- 4.7.5. თუკი შესაბამის კანონში ან სხვა ნორმატიულ აქტში საკმარისად დეტალურად არის აღწერილი ამ სტანდარტში ნახსენები აუდიტის გარიგების პირობები, აუდიტორს აღარ დასჭირდება მათი გამეორება წერილობით შეთანხმებაში, მხოლოდ მიუთითებს, რომ ესა და ეს კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი გამოიყენება და ხელმძღვანელობას გაცნობიერებული აქვს თავისი პასუხისმგებლობა და აღიარებს მას.

## 5. დაგეგმვა

### *მე-5 ნაწილის შინაარსი*

მე-5 ნაწილი ადგენს აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტის დაგეგმვასთან დაკავშირებით (მათ შორის, გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილვის ჩატარებაზე) და ასევე არსებითობის კონცეფციის გამოყენებაზე აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას.

### *მე-5 ნაწილის მოქმედების სფერო*

დაგეგმვა არ არის აუდიტის პროცესის იზოლირებული ფაზა, არამედ უწყვეტი და იტერაციული პროცესია, რომელიც, აუცილებლობის შემთხვევაში, განახლდება და იცვლება აუდიტის მიმდინარეობისას. სტანდარტის წინამდებარე ნაწილთან დაკავშირებულია ასევე მე-6 ნაწილი – „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*“ და მე-7 ნაწილი – „*რეაგირება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე*“.

მე-5 ნაწილის ზოგიერთი მოთხოვნა სტანდარტის სხვა ნაწილებით გათვალისწინებულ პროცედურებთან არის დაკავშირებული და შესაძლოა აუდიტორს ამ პროცედურების ჩატარებას ავალდებულებდეს წინამდებარე ნაწილის მოთხოვნების შესასრულებლად.

### 5.1. მიზნები

#### 5.1.1 აუდიტორის მიზანია:

- ა) იმგვარად დაგეგმოს აუდიტი, რომ ეფექტიანად ჩატარდეს; და
- ბ) არსებითობის კონცეფცია გამოიყენოს სათანადოდ აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას.

### 5.2. დაგეგმვის სამუშაოები

*დაგეგმვის სამუშაოთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა განსხვავებული იქნება სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების, გარიგების გუნდის სიდიდისა და ხასიათის, გარიგების გუნდის წევრების ამ სუბიექტთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილებისა და ასევე აუდიტის მიმდინარეობისას გარემოებებში მომხდარი ცვლილების მიხედვით.*

*აუდიტის დაგეგმვის მიზანი და ამოცანა ერთნაირია პირველ აუდიტშიც და განმეორებით აუდიტშიც. თუმცა, პირველ აუდიტში აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დაგეგმვის სამუშაოების გაფართოება, ვინაიდან მას არ ექნება მოცემულ სუბიექტთან ადრინდელი მუშაობის გამოცდილება, რაც გათვალისწინებული იქნება განმეორებითი აუდიტის გარიგებების დაგეგმვის დროს.*

#### 5.2.1. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს აუდიტის სამუშაოთა მასშტაბი, ვადები და მიმართულებები და:

- ა) დაადგინოს გარიგების მახასიათებლები, რომლებიც განსაზღვრავს მის მასშტაბს (სამუშაოს მოცულობას);
- ბ) დააზუსტოს მოცემული გარიგების საანგარიშგებო მიზნები, რათა დაგეგმოს აუდიტის ვადები და აუცილებელი კომუნიკაციის ხასიათი;
- გ) განიხილოს ისეთი მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებიც, მისი პროფესიული შეფასებით, განსაზღვრავს გარიგების გუნდის სამუშაოს მიმართულებას;

- დ) განიხილოს გარიგების დადებამდე ჩატარებული წინასწარი სამუშაოების შედეგები და, როდესაც შესაფერისია, დაადგინოს, მოცემულ აუდიტში გამოდგება თუ არა გარიგების პარტნიორის მიერ ამ სუბიექტისთვის შესრულებული სხვა გარიგებებიდან შეძენილი ცოდნა;
- ე) დაადგინოს ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა და ასევე რესურსები, რომლებიც აუცილებელია მოცემული აუდიტის ჩასატარებლად, მათ შორის, განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა ექსპერტების დახმარება.

*ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტში აუდიტის მასშტაბის, ვადებისა და მიმართულებების განსაზღვრა არ უნდა იყოს რთული ან შრომატევადი სამუშაო. მაგალითად, წინა აუდიტის დასრულებისას სამუშაო დოკუმენტების ინსპექტირების საფუძველზე მომზადებული შესაბამისი მოკლე მემორანდუმი, საიდანაც ნათლად ჩანს ახლად დასრულებულ აუდიტში გამოვლენილი პრობლემები, რომელიც განხილვებული იქნება მიმდინარე პერიოდში მესაკუთრე-მმართველთან ჩატარებული განხილვების საფუძველზე, შეიძლება გამოდგეს მიმდინარე პერიოდის აუდიტის გარიგების მასშტაბის, ვადებისა და მიმართულებების დოკუმენტად. შესაძლებელია აუდიტის სტანდარტული პროგრამების ან საკონტროლო კითხვარების გამოყენება, რომლებიც შემუშავებულია რამდენიმე სავარაუდო კონტროლის მექანიზმის საფუძველზე, რომლის არსებობაც მოსალოდნელია ნაკლებად რთულ სუბიექტში, იმ პირობით, თუ ისინი ადაპტირებული იქნება კონკრეტული გარიგების გარემოებების, მათ შორის, რისკის აუდიტორისეული შეფასების გათვალისწინებით.*

მოსაზრებები ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც გარიგების გუნდში გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა წევრებიც არიან

- 5.2.2. გარიგების პარტნიორი და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანი წევრები უნდა მონაწილეობდნენ აუდიტის დაგეგმვის პროცესში.
- 5.2.3. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და ასევე მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

- 5.2.4. აუდიტორმა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში უნდა გაითვალისწინოს ინფორმაცია, რომელიც მოიპოვა დათანხმებისა და გაგრძელების პროცედურების ფარგლებში.
- 5.2.5. როდესაც აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გამოიყენება მოცემულ სუბიექტთან წინა პერიოდებში მუშაობით მიღებული ინფორმაცია ან წინა პერიოდების აუდიტის ინფორმაცია, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ამგვარი ინფორმაცია ისევ შესაფერისი და საიმედო არის თუ არა იმისთვის, რომ მიმდინარე პერიოდში გამოიყენონ აუდიტის მტკიცებულებებად.
- 5.2.6. აუდიტორმა აუდიტის მსვლელობისას, აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა განაახლოს/შეცვალოს აუდიტის მასშტაბი, ვადები და მიმართულებები.

*განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის*

მოსაზრებები ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც გარიგების გუნდში გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა წევრებიც არიან

- 5.2.7. გარიგების პარტნიორმა და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანმა წევრებმა უნდა განიხილონ არსებითი უზუსტობის რისკების წარმოქმნის მიმართ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობის საკითხი, მათ შორის შემდეგი საკითხები:
  - ა) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენება მოცემული სუბიექტის ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით;

- ბ) როგორ და სად შეიძლება იყოს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის წარმოქმნის მიმართ მგრძობიარე, მათ შორის, როგორ შეიძლება თაღლითობის ჩადენა და როგორ შეიძლება თაღლითობა ან შეცდომა წარმოიქმნას დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებიდან ან ოპერაციებიდან.

გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილვა უნდა ტარდებოდეს გარიგების გუნდის შეხედულებების გაუთვალისწინებლად იმის თაობაზე, რომ ხელმძღვანელობა და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პატიოსნები და კეთილსინდისიერები არიან.

*გარიგების გუნდის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვა შესაძლოა ეხებოდეს აუდიტთან დაკავშირებულ სხვა საკითხებსაც, როგორც არის, მაგალითად ლოჯისტიკა, საოპერაციო და სხვა საკითხები (მაგალითად, თუ წინა პერიოდების შემდეგ შეიცვალა არსებითი უზუსტობის რისკები, ან საკითხები, რომლებიც დაკავშირებული იყო სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დაცვასთან) და აუდიტის სამუშაოთა ვადები და სტანდარტით მოთხოვნილი ინფორმირების ვადები.*

5.2.8. როდესაც განხილვაში არ მონაწილეობს გარიგების გუნდის ზოგიერთი წევრი, მაშინ გარიგების პარტნიორმა უნდა გადაწყვიტოს, რომელი საკითხები უნდა ეცნობოს გუნდის ამ წევრებს.

*ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება*

5.2.9. თუ ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ არის მომზადებული ინფორმაცია, რომლის გამოყენებასაც აუდიტორი აპირებს აუდიტის მტკიცებულების სახით, მან უნდა გაითვალისწინოს ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს მნიშვნელობა აუდიტორის მიზნებისთვის და:

- ა) შეაფასოს ამ ექსპერტის კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა; და
- ბ) გაერკვეს ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოში;

*ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შეფასება*

*კომპეტენცია დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის ექსპერტის ექსპერტული ცოდნის ხასიათსა და დონესთან. შესაძლებლობა დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის ექსპერტის უნართან, ეს კომპეტენცია გამოიყენოს კონკრეტულ გარემოებებში. ობიექტურობა დაკავშირებულია მოსალოდნელ შედეგებთან, რაც შეიძლება მოჰყვეს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიკერძოებულ განსჯას, ინტერესთა კონფლიქტს ან სხვების ზემოქმედებას ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ განხორციელებულ პროფესიული ან ბიზნესთან დაკავშირებული საკითხების განსჯაზე. ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შეფასებისას გასათვალისწინებელი შესაფერისი საკითხები შესაძლოა მოიცავდეს იმის დადგენას, ექსპერტის სამუშაოზე ვრცელდება თუ არა ტექნიკური სტანდარტები, ან სხვა პროფესიული ან დარგობრივი მოთხოვნები.*

*ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს შესწავლა*

*როდესაც აუდიტორი იხილავს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, მოცემულ სუბიექტსა და ამ ექსპერტს შორის გაფორმებული შეთანხმების შეფასება შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს აუდიტორის მიზნებისთვის შემდეგი საკითხების ადეკვატურობის დადგენაში:*

- ამ ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მასშტაბი და მიზნები;
- ხელმძღვანელობისა და ამ ექსპერტის შესაბამისი როლები/ფუნქციები და პასუხისმგებლობები; და
- ხელმძღვანელობასა და ექსპერტს შორის კომუნიკაციის ხასიათი, დრო და ინტენსივობა, მათ შორის, ექსპერტის მიერ წარსადგენი ნებისმიერი ანგარიშის ფორმა.

აუდიტორის ექსპერტის გამოყენების საჭიროების განსაზღვრა

5.2.10 თუ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელია ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროს ექსპერტული ცოდნა, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, გამოიყენებს თუ არა აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს.

თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ბუღალტრული აღრიცხვის გარდა რომელიმე სხვა სფეროს ექსპერტული ცოდნა გამოყენებული, აუდიტორი, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის უნარ-ჩვევებით არის აღჭურვილი, შეიძლება არ ფლობდეს ამ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელ ექსპერტულ ცოდნას. გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, გამოიყენოს უნდა თუ არა აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო და თუ გამოიყენებს, როდის და რა მოცულობით, აუდიტორს ეხმარება 3.2.7 და 5.2.1(ე) პუნქტების მოთხოვნების შესრულებაში. აუდიტის მიმდინარეობისას, ან გარემოებების შეცვლის გამო, შესაძლოა აუდიტორს დასჭირდეს ადრინდელი გადაწყვეტილების შეცვლა, რომელიც ეხება აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებას.

აუდიტორი ერთპიროვნულად არის პასუხისმგებელი გამოთქმულ აუდიტორულ მოსაზრებაზე და აღნიშნული პასუხისმგებლობა არ მცირდება აუდიტორის მიერ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების შემთხვევაში. თუმცა, როდესაც აუდიტორი იყენებს აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს და ჩატარებული აუდიტის პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო აუდიტორის მიზნების ადეკვატურია, მას შეუძლია შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებად მიიჩნიოს ექსპერტის მიერ თავის სფეროში გამოვლენილი ფაქტები ან ექსპერტის დასკვნები.

5.2.11. როდესაც აუდიტორი ადგენს აუდიტორის ექსპერტთან დაკავშირებით ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, მან უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- ა) იმ საკითხის ბუნება, რომელთანაც დაკავშირებულია ექსპერტის სამუშაო;
- ბ) იმ საკითხის შესაფერისი არსებითი უზუსტობის რისკები, რომელთანაც დაკავშირებულია ექსპერტის სამუშაო;
- გ) ექსპერტის სამუშაოს მნიშვნელობა მოცემული აუდიტისთვის;
- დ) თავისი მოსაზრებები ამ ექსპერტის გამოცდილებისა და მის მიერ ადრე შესრულებული სამუშაოს შესახებ; და
- ე) ვრცელდება თუ არა ექსპერტზე აუდიტორის ფირმის ხარისხის მართვის პოლიტიკა და პროცედურები.

5.2.12. თუ აუდიტორი აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს იყენებს, მან:

- ა) უნდა შეაფასოს, აუდიტორის ექსპერტს გააჩნია თუ არა აუდიტორის მიზნებისთვის შესაფერისი აუცილებელი კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა. თუ აუდიტორი აუდიტორის გარე ექსპერტს იყენებს, მისი ობიექტურობის შეფასება უნდა მოიცავდეს გამოკითხვების ჩატარებას ისეთი ინტერესებისა და ურთიერთობების შესახებ, რომელმაც შესაძლოა საფრთხე შეუქმნას ექსპერტის ობიექტურობას;

- ბ) საკმარის დონეზე უნდა შეისწავლოს ექსპერტის ცოდნის სფერო, რათა შეძლოს ექსპერტის სამუშაოს ხასიათის, მოცულობისა და მიზნების დადგენა აუდიტორის მიზნების შესაბამისად და შემდეგ შეაფასოს აუდიტორის მიზნებისთვის მისი ადეკვატურობა; და
- გ) წერილობით უნდა შეათანხმოს ექსპერტთან მისი სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები, ამ სამუშაოსთან დაკავშირებული ექსპერტისა და აუდიტორის შესაბამისი მოვალეობები და პასუხისმგებლობები, კომუნიკაციის ხასიათი, დრო და ინტენსივობა და ექსპერტისთვის იმის აუცილებლობა, რომ მან უნდა დაიცვას კონფიდენციალურობასთან დაკავშირებული მოთხოვნები.

### 5.3. არსებითობა

5.3.1. აუდიტორმა არსებითობის დონე უნდა განსაზღვროს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის.

*არსებითობა აუდიტის კონტექსტში*

*აუდიტორი არსებითობის კონცეფციას იყენებს აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას, გამოვლენილი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად აუდიტზე, ასევე შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად (თუ ასეთი არსებობს) ფინანსურ ანგარიშგებასა და აუდიტორის დასკვნაში წარსადგენ თავის მოსაზრებაზე.*

*აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია იმის განსაზღვრა, რა არის არსებითი და მასზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, როგორ ესმის თავად აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე. აუდიტორის პროფესიული განსჯა და გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, რომელი უზუსტობები მიიჩნევა არსებითად, ქმნის საფუძველს:*

- არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად საჭირო პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისთვის;*
- არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად; და*
- დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისთვის.*

*პრაქტიკული კრიტერიუმების გამოყენება არსებითობის დასადგენად მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის*

*მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებითობის დონის დასადგენად ამოსავალ წერტილად ხშირად გამოიყენება აუდიტორის მიერ შერჩეული კრიტერიუმის მიმართ გარკვეული პროცენტული მაჩვენებელი. შესაფერისი კრიტერიუმის განსაზღვრაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს მაგალითად შემდეგი ფაქტორები:*

- ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები (მაგალითად, აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი, ამონაგები, ხარჯები);*
- არსებობს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების ისეთი მუხლები, რომლის მიმართ, ჩვეულებრივ, განსაკუთრებულ ყურადღებას იჩენენ მომხმარებლები;*
- სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, სასიცოცხლო ციკლის რომელ ეტაპზე იმყოფება სუბიექტი, ასევე ის დარგი და ეკონომიკური გარემო, რომელშიც სუბიექტი საქმიანობს;*
- სუბიექტის საკუთრების სტრუქტურა და მისი დაფინანსების მექანიზმები. მაგალითად, თუ სუბიექტი ფინანსდება მხოლოდ ნასესხები სახსრებით, საკუთარი კაპიტალის ნაცვლად, მომხმარებლებმა შეიძლება უფრო მეტი ყურადღება მიაქციონ აქტივებს და მათ მიმართ დადგენილ მოთხოვნებს, ვიდრე სუბიექტის შემოსავლებს; და*
- კრიტერიუმის შედარებითი ცვალებადობა.*

ამა თუ იმ სუბიექტის კონკრეტული გარემოებებიდან გამომდინარე შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მაგალითად შემდეგი კრიტერიუმების გამოყენება: საანგარიშგებო შემოსავლის კატეგორიები, როგორც არის დაბეგვრამდელი მოგება, მთლიანი ამონაგები, საერთო მოგება და მთლიანი ხარჯები, მთლიანი საკუთარი კაპიტალი ან წმინდა აქტივების ღირებულება. კომერციული სუბიექტებისათვის კრიტერიუმად ხშირად გამოიყენება განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგება. თუ განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგება ცვალებადია, შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს სხვა კრიტერიუმების გამოყენება, როგორც არის საერთო მოგება ან მთლიანი ამონაგები. არაკომერციული სუბიექტებისთვის შესაძლოა უფრო შესაფერისი იყოს კრიტერიუმად ამონაგების, ხარჯების, აქტივების ან საკუთარი კაპიტალის გამოყენება.

როდესაც სუბიექტის განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგება მუდმივად ნომინალურია, რაც შეიძლება მოხდეს მესაკუთრის მიერ მართული სუბიექტის შემთხვევაში, სადაც მესაკუთრე იღებს დაბეგვრამდელი მოგების დიდ ნაწილს ხელფასის სახით, შესაძლოა უფრო შესაფერისი იყოს კრიტერიუმად ანაზღაურებამდე და დაბეგვრამდე არსებული მოგების გამოყენება.

ურთიერთკავშირი არსებობს შერჩეულ კრიტერიუმსა და მის მიმართ დადგენილ პროცენტს შორის, ასე რომ განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგების მიმართ გამოყენებული პროცენტი, როგორც წესი, უფრო მაღალი იქნება, ვიდრე მთლიანი ამონაგების მიმართ გამოყენებული პროცენტი.

#### სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

ხშირად სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი მომხმარებლები საკანონმდებლო და მარეგულირებელი ორგანოები არიან. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება გამოიყენებოდეს არა ეკონომიკური, არამედ სხვა გადაწყვეტილებების მისაღებად. ამგვარად, სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტში მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითობის დონის განსაზღვრაზე გავლენას ახდენს კანონი, სხვა ნორმატიული აქტი ან სხვა ოფიციალური წყარო და საკანონმდებლო ორგანოებისა და საზოგადოების მოთხოვნილებები სახელმწიფო სექტორის პროგრამებთან დაკავშირებულ ფინანსურ ინფორმაციაზე.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის აუდიტში პროგრამით გათვალისწინებული საქმიანობისათვის შესაძლოა უფრო შესაფერისი კრიტერიუმი იყოს მთლიანი დანახარჯი ან წმინდა დანახარჯი (ხარჯებს გამოკლებული ამონაგები ან დანახარჯებს გამოკლებული შემოსულობები). თუ სახელმწიფო სექტორის სუბიექტს სახელმწიფო აქტივების დაცვა ევალება, მაშინ შესაფერისი კრიტერიუმი შეიძლება იყოს აქტივები.

- 5.3.2. გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს არსებითობის ისეთი დონე ან დონეები, რომელსაც გამოიყენებს კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიმართ, თუკი კონკრეტულ სუბიექტს გააჩნია ერთი ან რამდენიმე კატეგორიის ისეთი ოპერაციები, ანგარიშების ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლისთვისაც გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია, რომ მთელი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე უფრო ნაკლები სიდიდის უზუსტობები იქონიებს გავლენას მომხმარებლების მიერ ამ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე.
- 5.3.3. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს სამუშაო არსებითობის დონე არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად და დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად.

როდესაც აუდიტი იგეგმება მარტო ინდივიდუალური უზუსტობების გამოვლენის მიზნით, ამგვარი მიდგომა უგულვებელყოფს იმ ფაქტს, რომ ინდივიდუალურად არაარსებითმა უზუსტობებმა ერთობლიობაში შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის არსებობა და ამიტომ რეზერვი არ რჩება შესაძლო გამოუვლენელი უზუსტობების გასათვალისწინებლად. სამუშაო



არსებითობას (რომელიც განმარტების თანახმად შესაძლოა იყოს ერთი თანხა (სიდიდე) ან რამდენიმე) აუდიტორი იმიტომ განსაზღვრავს, რომ მისაღებ დაბალ დონემდე შეამციროს იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების აგრეგირებული სიდიდე გადააჭარბებს არსებითობის დადგენილ დონეს.

სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა არ არის მარტივი მექანიკური გამოთვლა და საჭიროებს აუდიტორის მხრიდან პროფესიულ განსჯასა და გადაწყვეტილების მიღებას. მასზე გავლენას ახდენს აუდიტორის ინფორმირებულობა სუბიექტის შესახებ, რომელიც განახლებულია რისკის გამოვლენისა და შეფასების პროცედურების ჩატარებისას; ასევე წინა წლების აუდიტში გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე და, აქედან გამომდინარე, აუდიტორის მოლოდინი მიმდინარე პერიოდის უზუსტობებთან დაკავშირებით

აშკარად ტრივიალური უზუსტობები

სტანდარტის მე-7 ნაწილი აუდიტორს ავალდებულებს აუდიტის განმავლობაში გამოვლენილი ყველა უზუსტობის დაგროვებას, გარდა აშკარად ტრივიალური უზუსტობებისა. დაგეგმვის პროცესში აუდიტორს შეუძლია განსაზღვროს თანხა, რომლის ქვემოთ ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოვლენილი თანხობრივი უზუსტობა მიჩნეული იქნება აშკარად ტრივიალურად და მათი დაგროვება აუცილებელი არ არის, რადგან აუდიტორი ვარაუდობს, რომ ამგვარი თანხების დაგროვება აშკარად არსებით გავლენას არ იქონიებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

5.3.4. თუ აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც თავიდან რომ სცოდნოდა, სხვა სიდიდის (ან სიდიდეების) არსებითობის დონეს განსაზღვრავდა, აუდიტორმა უნდა შეასწოროს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე (და, შესაბამის შემთხვევაში, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის განსაზღვრული არსებითობის დონე ან დონეები).

5.3.5. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის უფრო დაბალი დონის არსებითობაა მისაღები (და, საჭიროების შემთხვევაში, უფრო დაბალი დონის არსებითობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის) თავდაპირველად განსაზღვრულ სიდიდესთან შედარებით, მან უნდა დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა სამუშაო არსებითობის შესწორება და მოცემული სიტუაციისთვის ისევ შესაფერისია თუ არა ადრე განსაზღვრული დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

#### 5.4. ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები

5.4.1. აუდიტორმა ხელმძღვანელობას და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მიაწოდოს ზოგადი ინფორმაცია აუდიტის სამუშაოების დაგეგმილი მასშტაბის, ჩატარების ვადებისა და მიმართულებების შესახებ.

#### 5.5 დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები

2.4. ნაწილში განხილულ დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული საერთო მოთხოვნების გარდა, რომლებიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გამოიყენება, სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს ასევე წინამდებარე ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისი სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც განხილულია ქვემოთ.

5.5.1. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს აუდიტის მასშტაბის, ვადებისა და მიმართულებების აღწერა, მათ შორის, ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის, ასევე აუდიტის მიმდინარეობისას მათში შეტანილი მნიშვნელოვანი ცვლილებები, ცვლილების გამომწვევ მიზეზებთან ერთად.

მოსაზრებები ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც გარიგების გუნდში გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა წევრებიც არიან

5.5.2. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილული საკითხები და მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები, მათ შორის, რომლებიც ეხება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის წარმოქმნის მიმართ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობას.

5.5.3. ასევე, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:

- ა) შემდეგი სიდიდეები და ფაქტორები, რომლებიც გაითვალისწინა არსებითობის დონის განსაზღვრისას (მათ შორის, ამ სიდიდეების შესწორებები, შესაბამის შემთხვევაში):
  - (i) საერთო არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის; და
  - (ii) შესაბამის შემთხვევაში, არსებითობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის; და
  - (iii) სამუშაო არსებითობა.
- ბ) თანხა, რომლის ქვემოთ უზუსტობები აშკარად ტრივიალურად მიიჩნევა.

## 6. რისკების გამოვლენა და შეფასება

### *მე-6 ნაწილის შინაარსი*

მე-6 ნაწილის მოთხოვნები დაკავშირებულია აუდიტორის პასუხისმგებლობასთან, ჩაატაროს პროცედურები და განახორციელოს შესაბამისი ქმედებები იმისთვის, რომ:

- შეისწავლოს სუბიექტი და მისი გარემო, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა;
- გამოავლინოს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე; და
- შეაფასოს თანდაყოლილი და კონტროლის რისკები.

მე-3 დანართში ნაჩვენებია რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესის უწყვეტი ხასიათი.

### *ამ ნაწილის მოქმედების სფერო*

მე-6 ნაწილი ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, გამოავლინოს არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსურ ანგარიშგებაში და შეაფასოს, რაც ქმნის საფუძველს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად მე-7 ნაწილის შესაბამისად. მე-5 ნაწილში განსაზღვრულია დაგეგმვის სამუშაოებთან დაკავშირებული აუდიტორის ვალდებულებები, მათ შორის, გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილვის ჩატარებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები.

### 6.1 მიზნები

- 6.1.1. აუდიტორის მიზანია, გამოავლინოს და შეაფასოს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე და ამით შეიქმნას საფუძველი არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე (შეფასებული რისკები) რეაგირებისთვის შესაფერისი საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელებისთვის.

*სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა აუდიტორს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების საშუალებას აძლევს. რისკის გამოვლენისა და შეფასების პროცესი, რომელსაც აუდიტორი იყენებს, უწყვეტი და დინამიკური პროცესია.*

### 6.2. რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად განკუთვნილი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

- 6.2.1. აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს პროცედურები ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომლებიც შეუქმნის საფუძველს:

- ა) თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე; და
- ბ) დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისთვის.

*აუდიტორი პროფესიულ განსჯას მიმართავს ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის დასადგენად, რომლებიც შეიძლება განსხვავებული იყოს სხვადასხვა სუბიექტში, მათი პოლიტიკის ან პროცედურების განსხვავებული ფორმალური ხასიათის გამო.*

*ზოგიერთ ნაკლებად რთულ სუბიექტს და განსაკუთრებით იმ სუბიექტებს, რომელსაც მესაკუთრე მართავს, შესაძლოა არ ჰქონდეს დადგენილი სტრუქტურირებული პროცესები და სისტემები, ან შესაძლოა ჰქონდეს*

დადგენილი პროცესები ან სისტემები, მაგრამ შესაბამისი დოკუმენტაცია იყოს შეზღუდული, ან დოკუმენტაციაში თანამიმდევრულად აღწერილი არ იყოს, როგორ უნდა განხორციელდეს ისინი. აუდიტორს ყველა შემთხვევაში მოეთხოვება 6.2.3 ნაწილში აღწერილი პროცედურების შესრულება, თუნდაც ამგვარ სისტემებსა და პროცესებს არ ჰქონდეს ფორმალური ხასიათი.

აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი პროცედურების იმგვარად შემუშავება და ჩატარება, რომ ისინი განზრახ მიმართული არ იყოს ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაზე, რომლებიც შეიძლება დამადასტურებელი იყოს, ან ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების გამორიცხვაზე, რომლებიც შეიძლება საწინააღმდეგო იყოს, შესაძლოა საჭიროებდეს მტკიცებულებების მოპოვებას მრავალი წყაროდან, როგორც სუბიექტის ფარგლებში, ისე სუბიექტის გარე მხარეებიდან. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება ყოველმხრივი კვლევის ჩატარება მტკიცებულებების ყველა შესაძლო წყაროს გამოსავლენად.

6.2.2 როდესაც აუდიტორი აუდიტის მტკიცებულებებს მოიპოვებს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად და დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავების მიზნით, მან უნდა განიხილოს შემდეგი წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია:

- ა) დათანხმებისა და გაგრძელების პროცედურები; და
- ბ) შესაბამის შემთხვევაში, სხვა გარიგებები, რომლებიც ამავე გარიგების პარტნიორმა შეასრულა ამ სუბიექტისთვის.

6.2.3 არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად განკუთვნილი პროცედურები უნდა მოიცავდეს:

- ა) ხელმძღვანელობისა და სუბიექტში სხვა შესაფერისი პირების გამოკითხვას;
- ბ) ანალიზურ პროცედურებს; და
- გ) დაკვირვებასა და ინსპექტირებას.

აუდიტორს არ ევალება ყველა ზემოაღნიშნული პროცედურის ჩატარება მე-6 ნაწილით განსაზღვრული სავალდებულო შესასწავლი სფეროების თითოეულ ასპექტთან.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ჩატარებული ანალიზური პროცედურები აუდიტორს ეხმარება შეუსაბამობების, უჩვეულო ოპერაციების ან მოვლენების და თანხების, კოეფიციენტების და ტენდენციების გამოვლენაში, რომლებიც მიანიშნებს ისეთი საკითხების არსებობაზე, რამაც შესაძლოა გავლენა იქონიოს აუდიტის შედეგებზე. გამოვლენილი უჩვეულო ან მოულოდნელი თანაფარდობები/ურთიერთკავშირები შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების, კერძოდ, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების, მათ შორის ამონაგების ანგარიშებთან დაკავშირებული რისკების გამოვლენაში.

რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცედურების ფარგლებში ჩატარებული ანალიზური პროცედურები შესაძლოა მოიცავდეს როგორც ფინანსურ (მაგალითად, გასაყიდი ფასი), ისე არაფინანსურ ინფორმაციას (მაგალითად, გაყიდულის საქონლის მოცულობა) და მაღალ დონეზე აგრეგირებული მონაცემების გამოყენებას. პოტენციურად მაღალრისკიანი სფეროების გამოსავლენად აუდიტორს შეუძლია ინფორმაციის მარტივი შედარების ჩატარება, მაგალითად, ანგარიშების ნაშთების ცვლილების გამოსავლენად წინა პერიოდების ნაშთებთან შედარებით.

დაკვირვებისა და ინსპექტირების შედეგები შესაძლოა განამტკიცებდეს ან ადასტურებდეს ხელმძღვანელობისა და სხვა პირთა გამოკითხვების შედეგებს, ან წინააღმდეგობაში მოვიდეს მათთან. ამასთან, დაკვირვებისა და ინსპექტირების მეშვეობით აუდიტორმა შესაძლოა ინფორმაცია მიიღოს სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებაც. როდესაც პოლიტიკა ან პროცედურები დოკუმენტირებული არ არის, ან სუბიექტის კონტროლის მექანიზმები ნაკლებად ფორმალიზებულია, აუდიტორმა კონტროლის ზოგიერთი პროცედურის შესრულებაზე დაკვირვების ან ინსპექტირების მეშვეობით შესაძლოა მაინც შეძლოს გარკვეული აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენისა და შეფასების გასამყარებლად.

*სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები*

როდესაც სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის აუდიტორი იმ პირთა გამოკითხვას ატარებს, რომელთაც შეიძლება ჰქონდეთ ისეთი ინფორმაცია, რომელიც, მისი ვარაუდით, დაეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში, მას ინფორმაციის მოპოვება შეუძლია სხვა წყაროებიდან, როგორც არის, მაგალითად აუდიტორები, რომლებიც მონაწილეობენ ამ სუბიექტის ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებაში, ან მოცემულ სუბიექტთან დაკავშირებულ სხვა ტიპის აუდიტში. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორების მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ჩატარებული პროცედურები შესაძლოა მოიცავდეს ასევე ხელმძღვანელობის მიერ საკანონმდებლო ორგანოსთვის მომზადებული დოკუმენტების დაკვირვებას და ინსპექტირებას, როგორც არის, მაგალითად, სუბიექტის საქმიანობის შედეგების შესახებ მომზადებულ სავალდებულო ანგარიშებთან დაკავშირებული დოკუმენტები.

*ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები*

თუ აუდიტორი ავტომატიზებულ ინსტრუმენტებსა და მეთოდებს იყენებს, მას არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად პროცედურების დაგეგმვა და ჩატარება შეუძლია შედარებით დიდი მოცულობის მონაცემებზე (მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნების ან სხვა ოპერატიულ მონაცემებზე), მათ შორის, ანალიზის, დაკვირვების ან ინსპექტირების პროცედურების ჩასატარებლად.

6.2.4. როდესაც აუდიტორი პროცედურებს შეიმუშავებს და ატარებს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, მან უნდა გაითვალისწინოს არსებითი უზუსტობის პოტენციური რისკები, რომლებიც შეიძლება გამოწვეული იყოს:

- ა) თაღლითობით ან შეცდომით;
- ბ) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებითა და ოპერაციებით; და
- გ) ისეთი მოვლენებით ან პირობებით, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა შეუძლია სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით.

*თაღლითობა*

გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს წინასწარგანზრახულ უზუსტობებს, მათ შორის, შესაძლოა გამოტოვებული იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელი თანხები ან სხვა ინფორმაცია, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა შეცდომაში შესაყვანად. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებაში ხშირად იგულისხმება ხელმძღვანელობის მიერ იმ კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლა, რომლებიც, სხვა შემთხვევაში შესაძლოა ისეთ შთაბეჭდილებას ტოვებდეს, რომ ეფექტიანად მუშაობს, როგორც არის, მაგალითად, ფიქციური საბუღალტრო გატარებების ჩანაწერები საანგარიშგებო თარიღის მახლობელ პერიოდში.

აქტივების უკანონო მითვისება გულისხმობს სუბიექტის აქტივების დატაცებას, რასაც ხშირად თანამშრომლები აკეთებენ შედარებით მცირე და არაარსებითი ოდენობის თანხების მოპარვის სახით. თუმცა, შესაძლებელია, რომ ამ საქმეში ხელმძღვანელობაც მონაწილეობდეს, რადგან, როგორც წესი, ხელმძღვანელ პირებს უფრო ხელეწიფებათ აქტივების უკანონო მითვისების ფაქტების ისეთნაირად შენიღბვა ან დაფარვა, რომ რთული იყოს მათი გამოვლენა.

აქტივების უკანონო მითვისებას ხშირად თან ახლავს ყალბი ან შეცდომაში შემყვანი ჩანაწერები ან დოკუმენტები, იმ ფაქტის დაფარვის მიზნით, რომ რაღაც აქტივები დაკარგულია ან დაგირავებულია სათანადო ნებართვის გარეშე.

ნაკლებად რთულ სუბიექტში შესაძლოა უფრო განსხვავებული თაღლითობის რისკფაქტორები არსებობდეს, ვიდრე რთულ სუბიექტებში. ერთის მხრივ, ნაკლებად რთული სუბიექტის ხელმძღვანელობამ ან მესაკუთრე-მმართველმა შესაძლოა შეძლოს უფრო ქმედითი ზედამხედველობის განხორციელება, ვიდრე ეს შესაძლებელია რთულ სუბიექტში და ამის მეშვეობით შესაძლოა მოხდეს მოვალეობების განაწილების შედარებით შეზღუდული შესაძლებლობების კომპენსირება. მეორე მხრივ, მოვალეობების შეზღუდულად, არასაკმარისად განაწილებამ და ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრე-მმართველის უფრო მეტად უშუალო მონაწილეობამ სუბიექტის საქმიანობაში, შესაძლოა ხელმძღვანელობას ან მესაკუთრე-მმართველს უფრო მეტი შესაძლებლობა მისცეს კონტროლის გვერდის ავლისა და თაღლითობის ჩადენისთვის. გარდა ამისა, ნაკლებად რთული სუბიექტები, მათ შორის მესაკუთრე-მმართველები შესაძლოა განსხვავებულ ზეწოლას განიცდიდნენ ან შესაძლოა მათ განსხვავებული მოტივი ჰქონდეთ თაღლითობის ჩასადენად, ვიდრე უფრო რთული სუბიექტების ხელმძღვანელობას. მე-4 დანართში განხილულია ნაკლებად რთული სუბიექტებისთვის შესაფერისი თაღლითობის რისკფაქტორები.

#### დაკავშირებული მხარეები

ზოგიერთი ნაკლებად რთული სუბიექტისთვის შესაძლოა უფრო დამახასიათებელი იყოს მესაკუთრე-მმართველებსა და ოჯახის წევრებს შორის განხორციელებული დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები, განსაკუთრებით დახურულ კერძო სუბიექტებში. ეს ოპერაციები შესაძლოა არ იყოს განხორციელებული სტანდარტული საბაზრო ვადებისა და პირობების მიხედვით, მაგალითად, დაკავშირებულ მხარეთა ზოგიერთი ოპერაცია შესაძლოა განხორციელებული იყოს ანაზღაურების გარეშე, ან ისეთი ანაზღაურებით, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება სამართლიანი ღირებულებისგან.

#### ფუნქციონირებადი საწარმო

ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომელთაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, რაც განსაკუთრებით რელევანტურია ნაკლებად რთული სუბიექტებისთვის, მოიცავს იმის რისკს, რომ ბანკებმა და სხვა გამსესხებლებმა, ოჯახის წევრებმა ან მესაკუთრე-მმართველმა შესაძლოა სუბიექტს შეუწყვიტოს მხარდაჭერა, ასევე მთავარი მომწოდებელი, მთავარი მომხმარებელი, წამყვანი თანამშრომელი ან საქმიანობის ლიცენზია, ფრანშიზი ან სხვა იურიდიული ხელშეკრულება შესაძლოა დაკარგოს.

6.2.5. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული აუდიტორული მოსაზრება მოდიფიცირებული იყო, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს მისი გავლენა მიმდინარე წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, როდესაც ავლენს და აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს.

### 6.3. სუბიექტის რელევანტური ასპექტების შესწავლა

ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი მოიპოვებს სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლით, ქმნის ჩარჩოებს, რომლის ფარგლებშიც აუდიტორი ავლენს და აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს და, გარდა ამისა, გვიჩვენებს, როგორ გეგმავს და ატარებს აუდიტორი დამატებით აუდიტის პროცედურებს.

#### სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა პირთა გამოკითხვა

6.3.1. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

- ა) როგორ ავლენს სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ ბიზნესის რისკებს და როგორ რეაგირებს მათზე;
- ბ) სუბიექტთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკები და კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ხელმძღვანელობას დანერგილი აქვს ამ რისკების შესამცირებლად;
- გ) სუბიექტის ოპერაციებსა და სხვა საქმიანობაში ხელმძღვანელობის უშუალო მონაწილეობის ხასიათი და ხარისხი, რაც შესაძლოა ხელმძღვანელობას დაეხმაროს ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციაში უზუსტობების პრევენციასა და გამოვლენაში, ან ისეთი კონტროლის საშუალებების გამოვლენაში, რომლებიც არ ფუნქციონირებს ისე, როგორც დაგეგმილი იყო;
- დ) სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების დადგენა, მათ შორის:
  - (i) წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებების;
  - (ii) სუბიექტსა და ამ დაკავშირებულ მხარეებს შორის ურთიერთკავშირის ხასიათის; და
  - (iii) სუბიექტს ამ დაკავშირებულ მხარეებთან ერთად წლის განმავლობაში განხორციელებული აქვს თუ არა ოპერაციები, ხოლო თუ ასეა, რა ტიპის იყო ეს ოპერაციები და მათი მიზანი;
- ე) იცავს თუ არა სუბიექტი ისეთ კანონებს ან სხვა ნორმატიულ აქტებს, რომლებიც შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და არსებობს თუ არა რაიმე კორესპონდენციები ლიცენზიის გამცემ ან მარეგულირებელ ორგანოებთან, რომლებიც შესაძლოა დაკავშირებული იყოს ფინანსურ ანგარიშგებასთან; და
- ვ) ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლად ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის სავარაუდო გამოყენების საფუძველი/არგუმენტები, არსებობს თუ არა ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომელთაც ინდივიდუალურად ან ერთობლივად მნიშვნელოვანი ექვსი გამოწვევა შეუძლია სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ხოლო თუ ასეა, ხელმძღვანელობის გეგმები, რომლებიც გამიზნულია სიტუაციის გამოსასწორებლად.

*ხელმძღვანელობისა და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვები აუდიტორს ეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში და მათზე რეაგირებაში.*

*იმის დადგენა, სუბიექტი როგორ ავლენს და აფასებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ ბიზნესის რისკებს, შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს შემდეგი საკითხების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში:*

- სად არის გამოვლენილი ბიზნესის რისკები;
- სუბიექტმა მოახდინა თუ არა რაიმე რეაგირება ამ რისკებზე, ხოლო თუ ასეა, რა სახით;
- სუბიექტის წინაშე მდგომი რისკები გამოვლინდა და შეფასდა თუ არა სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით და რეაგირება ამის შესაბამისად განხორციელდა თუ არა.

*გამოკითხვები, რომლებიც ეხება სუბიექტში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებს, შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს შემდეგი საკითხების გარკვევაში:*

- ხელმძღვანელობისეული შეფასება იმის რისკის, რომ ფინანსური ანგარიშგება შესაძლოა შეიცავდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, მათ შორის ამგვარი შეფასებების ხასიათი, ხარისხი და სიხშირე;
- ხელმძღვანელობის მიერ სუბიექტის თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე რეაგირებისთვის დადგენილი პროცესი, მათ შორის, ნებისმიერი კონკრეტული თაღლითობის რისკი, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოავლინა ან ხელმძღვანელობის ყურამდე მივიდა, ან ოპერაციების ისეთი კატეგორიები, ანგარიშთა ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელთანაც, სავარაუდოდ, დაკავშირებულია თაღლითობის რისკი;
- ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მიწოდებული ინფორმაცია (თუ ასეთი არსებობს), რომელიც ეხება ხელმძღვანელობის მიერ სუბიექტში

*თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე რეაგირებისთვის დადგენილ პროცესებს.*

გამოკითხვები იმის თაობაზე, რა პროცესებს იყენებს ხელმძღვანელობა ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციაში უზუსტობების პრევენციის ან გამოვლენის მიზნით, ან ისეთი კონტროლის საშუალებების გამოსავლენად, რომლებიც არ ფუნქციონირებს ისე, როგორც დაგეგმილი იყო, შესაძლოა მოიცავდეს იმის დადგენას, რა ინფორმაციას იყენებს ამისთვის ხელმძღვანელობა და რის საფუძველზე მიიჩნევს, ესა თუ ის ინფორმაცია არის თუ არა საკმარისად საიმედო, ასევე იმის გარკვევას, როგორ ხდება გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამოსწორება. ამგვარი გამოკითხვები აუდიტორს ეხმარება ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის თაობაზე, სუბიექტში არსებობს თუ არა შიდა კონტროლის სისტემის სხვა ასპექტები და ისინი ფუნქციონირებს თუ არა მოცემული სუბიექტის გარემოებების შესაბამისად, მისი სპეციფიკისა და სირთულის გათვალისწინებით.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველად ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის გამოყენებისას ფინანსურ ანგარიშგებას ადგენენ იმის დაშვებით, რომ მოცემული სუბიექტი არის ფუნქციონირებადი საწარმო და საქმიანობას გააგრძელებს უახლოეს საპროგნოზო მომავალში. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება მზადდება ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის საფუძველზე, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ მას არა აქვს სხვა რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს. თუ ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველად მართებულია ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის გამოყენება, აქტივები და ვალდებულებები აღირიცხება იმის გათვალისწინებით, რომ სუბიექტი შეძლებს თავისი აქტივების გაყიდვას და ვალდებულებების დაფარვას ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში.

მოსაზრებები ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც გარიგების გუნდში გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა წევრებიც არიან

6.3.2 აუდიტორმა სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების შესახებ მოპოვებული რელევანტური ინფორმაცია უნდა გაუზიაროს გარიგების გუნდის სხვა წევრებს.

6.3.3. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და, საჭიროების შემთხვევაში, სუბიექტში სხვა პირთა გამოკითხვა იმის დასადგენად, მათთვის ცნობილი ხომ არ არის ისეთი ფაქტობრივი, საექვო ან სავარაუდო თაღლითობის შემთხვევების შესახებ, რაც გავლენას ახდენს სუბიექტზე.

*სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა*

6.3.4. აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს:

- ა) სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურა, საკუთრების ტიპი და მართვა, ასევე მისი ბიზნესმოდელი;
- ბ) დარგობრივი და სხვა გარე ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტზე;
- გ) როგორ ხდება სუბიექტის ფინანსური შედეგების შეფასება;
- დ) მოცემული სუბიექტისთვის შესაფერისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი ბაზა და როგორ იცავს სუბიექტი მის მოთხოვნებს;
- ე) სუბიექტის ოპერაციები, სხვა მოვლენები და პირობები, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასებების ან მათი ცვლილების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნების საჭიროება;
- ვ) ხელშეკრულებები ან ურთიერთკავშირები, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არაღიარებული ვალდებულებების ან მომავალში შესასრულებელი ვალდებულებების წარმოშობა.



სუბიექტის ბიზნესმოდელის შესწავლა აუდიტორს ეხმარება სუბიექტის მიზნებისა და სტრატეგიის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, ასევე სუბიექტის წინაშე მდგომი რისკების შეცნობაში, ან იმ რისკების, რომლებიც თავის თავზე აქვს აღებული სუბიექტს. ბიზნესის ისეთი რისკების შეცნობა, რომლებიც გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორს ეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში, რადგან ბიზნესის რისკების უმეტესობას, საბოლოო ჯამში, ფინანსური შედეგები მოჰყვება და, მათსადაამე, გავლენას იქონიებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. როდესაც აუდიტორი ეცნობა სუბიექტის ბიზნესმოდელს, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, როგორ იყენებს სუბიექტი საინფორმაციო ტექნოლოგიებს.

განხილვისთვის შესაფერის დარგობრივ ფაქტორებს განეკუთვნება დარგის პირობები, როგორც არის, მაგალითად, კონკურენციული გარემო, მომწოდებლებთან და მომხმარებლებთან ურთიერთობები და ტექნოლოგიური მიღწევები. გარდა ამისა, აუდიტორს შეუძლია სუბიექტზე მოქმედი სხვა გარე ფაქტორების გათვალისწინებაც, მათ შორის, კლიმატთან დაკავშირებული რისკების, საერთო ეკონომიკური პირობების, საპროცენტო განაკვეთებისა და დაფინანსების ხელმისაწვდომობის, ასევე ინფლაციის ან ვალუტის რევალვაციის.

როდესაც აუდიტორი ეცნობა ისეთ შეთანხმებებს ან ურთიერთკავშირებს, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არაღიარებული ვალდებულებების ან მომავალში შესასრულებელი ვალდებულებების წარმოშობა, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, აუცილებელია თუ არა სხდომების ოქმებისა და იურისტებთან მიწერ-მოწერის მასალის, ასევე იურიდიული ხარჯების ანგარიშების ინსპექტირება.

#### სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებს უფრო განსხვავებული გზებით შეუძლიათ ღირებულების შექმნა და მიწოდება, ვიდრე იმ სუბიექტებს, რომლებიც სიმდიდრეს ქმნიან მესაკუთრეებისთვის, თუმცა, მათაც ექნებათ კონკრეტული მიზნის მქონე გარკვეული „ბიზნესმოდელი“. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორებს შეუძლიათ კონკრეტული სუბიექტის ბიზნესმოდელისთვის შესაფერისი საკითხების შესწავლა, მათ შორის:

- მთავრობის შესაბამისი საქმიანობის, მათ შორის, დაკავშირებული პროგრამების;
- პროგრამის მიზნებისა და სტრატეგიების, მათ შორის, სახელმწიფო პოლიტიკის შესაფერისი ელემენტების.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესწავლა

6.3.5. აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, მათ შორის, სააღრიცხვო შეფასებებისთვის – აღიარების კრიტერიუმები, შეფასების საფუძვლები და ინფორმაციის წარდგენასა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები და როგორ გამოიყენება ისინი სუბიექტისა და მისი გარემოს სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით;
- ბ) სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა და მისი შეცვლის მიზეზები.

6.3.6 აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისი ან ამ მოთხოვნებთან თავსებადი.

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა

ნაკლებად რთულ სუბიექტებში და განსაკუთრებით იმ სუბიექტებში, რომელსაც მესაკუთრე მართავს, სუბიექტების შიდა კონტროლის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირებისთვის გამოყენებული საშუალებები განსხვავებული იქნება სუბიექტების სიდიდისა და სირთულის მიხედვით. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც სუბიექტს არ აქვს ფორმალური პროცესები, ან დოკუმენტირებული დამტკიცებული პოლიტიკა და პროცედურები, აუდიტორს მაინც მოეთხოვება იმის შესწავლა,

სუბიექტის ხელმძღვანელობა ან, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები როგორ უზრუნველყოფენ თაღლითობისა და შეცდომების პრევენციასა და გამოვლენას. აუდიტორმა პროფესიული განსჯის საფუძველზე უნდა განსაზღვროს იმ პროცედურების ხასიათი და მოცულობა, რომლის მეშვეობით მოთხოვნილ დონეზე შეისწავლის სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორებს შიდა კონტროლთან მიმართებით ხშირად დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებათ, მაგალითად, ანგარიშის წარდგენა სუბიექტის დადგენილი ქცევის კოდექსის დაცვის მდგომარეობის შესახებ, ან ანალიტიკური ანგარიშის წარდგენა სუბიექტის ფაქტობრივი და საბიუჯეტო ხარჯების შესახებ. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორების დამატებითი პასუხისმგებლობაში შეიძლება ასევე შედიოდეს ანგარიშის წარდგენა ამა თუ იმ კანონის, სხვა ნორმატიული აქტის ან სხვა ოფიციალური წყაროს მოთხოვნების დაცვის მდგომარეობის შესახებ. ამის გამო, შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ მათი მოსაზრებები შეიძლება უფრო ვრცელი და დეტალური იყოს.

სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა

6.3.7 აუდიტორმა:

- ა) ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული კონტროლის გარემოს შესახებ; და
- ბ) შეაფასოს, კონტროლის გარემო ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის იმგვარად ფუნქციონირებისთვის, რომელიც ითვალისწინებს სუბიექტის სპეციფიკასა და სირთულეს.

ამასთან დაკავშირებით აუდიტორმა შესაძლოა შეისწავლოს შემდეგი საკითხები:

- ხელმძღვანელობა და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები როგორ ახორციელებენ სუბიექტზე ზედამხედველობას და როგორ წარმოაჩენენ პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების მიმართ თავის ერთგულებას, მაგალითად, თანამშრომლების ინფორმირებით ბიზნესის წარმართვის პრაქტიკული მეთოდებისა და ეთიკური ქცევის შესახებ თავიანთი მოლოდინების შესახებ;
- სუბიექტის კულტურა, მათ შორის, ხელმძღვანელობა ხელს უწყობს თუ არა კეთილსინდისიერი და ეთიკური ქცევის დამკვიდრებას;
- როგორ არის განაწილებული სუბიექტში უფლებამოსილებები და პასუხისმგებლობები;
- როგორ იზიდავს, ავითარებს და ინარჩუნებს სუბიექტი კომპეტენტურ პირებს;
- შესაბამის შემთხვევაში, სუბიექტის მესაკუთრე-მმართველი რამდენად აქტიურად მონაწილეობს სუბიექტის ბიზნესში და რა გავლენა შეიძლება იქონიოს ამან ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლის შედეგად წარმოქმნილ რისკებზე, რაც იმით არის გამოწვეული, რომ მოვალეობები არ არის განაწილებული.

კონტროლის გარემო ქმნის საერთო ფუნდამენტს შიდა კონტროლის სისტემის სხვა ასპექტების ფუნქციონირებისთვის და კონტროლის გარემოს ნაკლოვანებებმა შესაძლოა გამოიწვიოს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის დანარჩენი ნაწილების მუშაობის ჩაშლა. მართალია, თავად კონტროლის გარემოს მეშვეობით არ ხდება უშუალოდ უზუსტობების პრევენცია, ან გამოვლენა და გასწორება, მაგრამ მას შეუძლია გავლენის მოხდენა შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე. კონტროლის გარემო მოიცავს მმართველობისა და ხელმძღვანელობის ფუნქციებს, ასევე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის პოზიციას, ინფორმირებულობასა და ქმედებებს, რომელიც ეხება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას და სუბიექტისთვის მის მნიშვნელობას.

ვინაიდან კონტროლის გარემო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ფუნდამენტია, კონტროლის გარემოს ნებისმიერმა ნაკლოვანებამ შესაძლოა მრავალმხრივი გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. ამგვარად, ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი მოიპოვებს შიდა კონტროლის ამ კომპონენტის შესწავლისა და შეფასების შედეგად, გავლენას იქონიებს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე ფინანსური ანგარიშგების დონეზე, თუმცა, შესაძლოა გავლენა იქონიოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე ამა თუ იმ მტკიცების დონეზეც, ასევე გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის აუდიტორის სათანადო ქმედებების განსაზღვრაზე.

ნაკლებად რთული სუბიექტებისთვის შესაძლოა გამოსადეგი არ იყოს ან ნაკლებად შესაფერისი იყოს კონტროლის გარემოს ზოგიერთი ან ყველა ასპექტი. მაგალითად, ნაკლებად რთულ სუბიექტს შეიძლება არ ჰქონდეს წერილობითი (დამტკიცებული) ქცევის კოდექსი, მაგრამ, სამაგიეროდ, შესაძლოა შექმნილი ჰქონდეს ისეთი კულტურა, რომელიც ხაზს უსვამს პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის მნიშვნელობას ზეპირი კომუნიკაციის მეშვეობით და ხელმძღვანელობის პირადი მაგალითით.

ზოგიერთ სუბიექტში შესაძლოა დომინანტური მდგომარეობა ეკავოს ერთ პირს, რომელსაც შესაძლოა ჰქონდეს თავისუფალი მოქმედების ფართო შესაძლებლობა. ამ პირის ქმედებები და პოზიცია შესაძლოა ყოვლისმომცველ გავლენას ახდენდეს სუბიექტის კულტურაზე, რაც, თავის მხრივ, შესაძლოა ყოვლისმომცველ გავლენას ახდენდეს კონტროლის გარემოზე. როგორც წესი, ნაკლებად რთულ სუბიექტში ხელმძღვანელობაში ერთი პირის დომინირება თავისთავად არ მიუთითებს იმაზე, რომ ხელმძღვანელობას არ შეუძლია შიდა კონტროლისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის მიმართ სათანადო დამოკიდებულების დემონსტრირება და თანამშრომლებისთვის ამ საკითხების ინფორმირება. ზოგიერთ სუბიექტში გარკვეულ საკითხზე ხელმძღვანელობის ნებართვის მიღების აუცილებლობას შეუძლია სხვა მხრივ არადაამკაცყოფილებელი კონტროლის პროცედურების კომპენსირება და თანამშრომელთა თაღლითობის რისკის შემცირება. თუმცა, მეორე მხრივ, ხელმძღვანელობაში ერთი პირის დომინირება შესაძლოა შიდა კონტროლის პოტენციური ნაკლოვანება იყოს, რადგან არსებობს ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის გვერდის ავლის შესაძლებლობა.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესწავლა

6.3.8. აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის დადგენილი სუბიექტის პროცესი, რომელიც დაკავშირებულია ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან, მათ შორის:

- ა) ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერები და სხვა ჩანაწერები/დოკუმენტები, რომლებიც ადასტურებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მნიშვნელოვანი კატეგორიების ოპერაციებს, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას;
- ბ) როგორ ხდება ოპერაციების ინიცირება და მათ შესახებ არსებული ინფორმაციის დოკუმენტირება, დამუშავება, საჭიროების შემთხვევაში, გასწორება, გადატანა მთავარ საბუღალტრო წიგნში და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა;
- გ) როგორ ხდება ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენებისა და პირობების შესახებ ინფორმაციის გამოვლენა, მისი დამუშავება და გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში; და
- დ) სუბიექტის რესურსები, მათ შორის სტ გარემო, რომელიც დაკავშირებულია (ა)–(გ) პუნქტებთან.

როდესაც აუდიტორი შეისწავლის სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესს, რომელიც დაკავშირებულია ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან, აუდიტორს შეუძლია მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

- როგორ ხდება ოპერაციებთან, სხვა მოვლენებსა და პირობებთან დაკავშირებული მონაცემებისა და ინფორმაციის დამუშავება;

- როგორ ხდება ამ მონაცემებისა და ინფორმაციის მთლიანობის უზრუნველყოფა; და
  - როგორ ხდება ინფორმაციის პროცესების, პერსონალისა და სხვა რესურსების გამოყენება.
- ამ საკითხების შესწავლა აუდიტორს სხვადასხვა გზით შეუძლია და შესაძლოა მოიცავდეს:
- სუბიექტში შესაბამისი პერსონალის გამოკითხვას სუბიექტის ოპერაციების ინიცირების, აღრიცხვის, დამუშავებისა და ანგარიშგებაში წარდგენისთვის გამოყენებული პროცედურების ან ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული პროცესის დასადგენად;
  - სუბიექტის პოლიტიკის ან პროცესების სახელმძღვანელოების, ან სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის ამსახველი სხვა დოკუმენტაციის ინსპექტირებას;
  - დაკვირვებას ამ პოლიტიკისა და პროცედურების შესრულებაზე სუბიექტის პერსონალის მიერ; ან
  - სუბიექტის ოპერაციების შერჩევას და მათზე დაკვირვებას საინფორმაციო სისტემის შესაბამისი პროცესის მეშვეობით (ე.ი. თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტის ჩატარებას).

ნაკლებად რთულ სუბიექტში, სადაც ხელმძღვანელობა უშუალოდ მონაწილეობს სუბიექტის საქმიანობაში, შესაძლოა აუცილებელი არ იყოს ბუღალტრული აღრიცხვის პროცედურების დეტალური აღწერა, რთულის საბუღალტრო გატარებები ან წერილობითი/ოფიციალური პოლიტიკის არსებობა.

#### ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

აუდიტორს შეუძლია ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის იმ მონაცემთა ბაზებზე პირდაპირი წვდომისა და ბაზიდან ციფრული ინფორმაციის გადმოსატვირთად, სადაც ინახება ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერები. ამ ინფორმაციის მიმართ ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებით აუდიტორს შეუძლია საინფორმაციო სისტემაში ოპერაციების მოძრაობის შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის დადასტურება ბუღალტრული გატარებების ან კონკრეტულ ოპერაციასთან დაკავშირებული სხვა ციფრული ჩანაწერების, ან ოპერაციების მთლიანი გენერალური ერთობლიობის კვალზე მიყოლით – დაწყებული საბუღალტრო ჩანაწერებიდან მთავარ წიგნში მონაცემების გადატანით დამთავრებული. გარდა ამისა, ყველა ოპერაციის ან მათი უდიდესი ნაწილის გაანალიზებით აუდიტორმა შესაძლოა გამოავლინოს ამ ოპერაციების დამუშავების სტანდარტული ან მოსალოდნელი პროცედურებიდან გადახრებიც, რის შედეგადაც შესაძლოა გამოვლინდეს არსებითი უზუსტობის რისკები.

6.3.9 სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციისთვის, რომელიც ეხება ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებს, მნიშვნელოვან ანგარიშების ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას, აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს, ხელმძღვანელობა:

- ა) როგორ განსაზღვრავს, არჩევს და იყენებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამის მეთოდებს, დაშვებებსა და მონაცემებს, მათ შორის, როგორ განსაზღვრავს მნიშვნელოვან დაშვებებს;
- ბ) როგორ ადგენს შეფასების განუსაზღვრელობის ხარისხს და როგორ რეაგირებს ამგვარ განუსაზღვრელობაზე, მათ შორის, როგორ არჩევს რომელიმე ერთ შეფასებას (ე.წ. წერტილოვან შეფასებას) და შესაბამის ინფორმაციას, რომელიც უნდა გამჟღავნდეს ფინანსურ ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში;
- გ) როგორ აანალიზებს ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგ(ებ)ს და როგორ ითვალისწინებს ამ ანალიზის შედეგებს.

6.3.10. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის დადგენილი, მათ შორის, სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული სუბიექტის პროცესი სათანადოდ უწყობს თუ არა ხელს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესწავლა

6.3.11. თუ სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას იყენებს და ეს მომსახურება დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის დადგენილ სუბიექტის პროცესთან, აუდიტორმა 6.3.8. პუნქტში მითითებულ საკითხებთან ერთად უნდა შეისწავლოს შემდეგი საკითხებიც:

- ა) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული მომსახურებების ხასიათი და მათი მნიშვნელობა სუბიექტისთვის, მათ შორის, რა გავლენას ახდენს ეს მომსახურებები მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე;
- ბ) იმ დამუშავებული ოპერაციების ან ანგარიშების, ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის განკუთვნილი პროცედურების ხასიათი და არსებობა, რომლებზეც გავლენას ახდენს მომსახურე ორგანიზაცია;
- გ) მომსახურე ორგანიზაციის ოპერაციებსა და მომხმარებელი სუბიექტის ოპერაციებს შორის ურთიერთქმედების ხარისხი; და
- დ) იმ ოპერაციებთან დაკავშირებული შესაფერისი სახელმეკრულებო პირობები, რომელსაც მომსახურე ორგანიზაცია ასრულებს.

აუდიტორმა იმ დონეზე უნდა შეისწავლოს ეს საკითხები, რაც საკმარისი იქნება სათანადო საფუძვლის შესაქმნელად არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.

ნაკლებად რთული სუბიექტები შესაძლოა ხშირად იყენებდნენ გარე საბუღალტრო მომსახურებას, რომელიც შესაძლოა მოიცავდეს ფართო სპექტრის ოპერაციებს, დაწყებული გარკვეული ოპერაციების დამუშავებითა (მაგალითად, ხელფასების დამუშავება და ხელფასთან დაკავშირებული გადასახადების გადახდა) და შესაბამისი ბუღალტრული ჩანაწერების წარმოებით, დამთავრებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებით. ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ამგვარი მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენება ნაკლებად რთული სუბიექტების ხელმძღვანელობას და, შესაბამის შემთხვევაში, მის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს არ ათავისუფლებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული თავიანთი პასუხისმგებლობისგან.

მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება იმ შემთხვევაში არის სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის რელევანტური, როდესაც ეს მომსახურება და მასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები წარმოადგენს 6.3.8. პუნქტში აღწერილი პროცესის ნაწილს ან გავლენას ახდენს ამ პროცესზე.

მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობის შესწავლით აუდიტორი ინფორმაციას იღებს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურებების ხასიათისა და მნიშვნელობის, ასევე მათი გავლენის შესახებ მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე, რაც, თავის მხრივ, გავლენას იქონიებს აუდიტორის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებით შესასრულებელი სამუშაოს ხასიათსა და ხარისხზე. მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების მნიშვნელობა სუბიექტის ანალოგიური კონტროლის საშუალებებთან მიმართებით დამოკიდებულია მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობასა და სუბიექტის საქმიანობას შორის ურთიერთქმედების ხარისხზე. მაგალითად, მომსახურე ორგანიზაცია შეიძლება ამუშავებდეს და აღრიცხავდეს ისეთ ოპერაციებს, რომლისთვისაც ჯერ სავალდებულოა სუბიექტის ავტორიზაცია, ან სუბიექტი შესაძლოა ეყრდნობოდეს მომსახურე ორგანიზაციაში მოქმედ ამგვარ კონტროლის საშუალებებს.

მომსახურე ორგანიზაციას შესაძლოა დაქირავებული ჰყავდეს აუდიტორი დასკვნის შესადგენად მომსახურე ორგანიზაციაში არსებული კონტროლის საშუალებების აღწერისა და დიზაინის შესახებ (1-ელი ტიპის დასკვნა), ან მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერის, დიზაინისა და მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ (მე-2 ტიპის დასკვნა). ამგვარი დასკვნებიდან შესაძლოა აუდიტორმა შეიტყუოს მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესასწავლად

*აუცილებელი ინფორმაცია. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტი მიზნად არ ისახავს იმის დადგენას, როგორ უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა ამგვარი დასკვნები აუდიტის მტკიცებულებების სახით მომსახურე ორგანიზაციაში არსებული კონტროლის საშუალებების დიზაინის, დანერგვის ან მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ და, მაშასადამე, არ მოიცავს ამ საკითხებთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს.*

*სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობის შესწავლა*

6.3.12. აუდიტორმა სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობის შესასწავლად უნდა დაადგინოს სუბიექტის კონტროლის ის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის ცალკეული მტკიცების დონეზე, როგორც ეს განხილულია ქვემოთ. (ა)-(ე) პუნქტებში მითითებულ თითოეულ კონტროლის პროცედურასთან მიმართებით აუდიტორმა, გამოკითხვებთან ერთად, უნდა ჩაატაროს სხვა შესაფერისი პროცედურებიც, რათა შეაფასოს, კონტროლის პროცედურა ეფექტიანად არის თუ არა შემუშავებული და დანერგილია თუ არა:

- ა) კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორის მიერ მნიშვნელოვან რისკებად მიჩნეულ რისკებთან;
- ბ) საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, მათ შორის, რომლებიც გამოიყენება არაგანმეორებადი, არაორდინარული ოპერაციების ან კორექტირებების დოკუმენტირებისთვის;
- გ) კონტროლის პროცედურები, რომლისთვისაც აუდიტორი გეგმავს ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას იმისთვის, რომ განსაზღვროს ძირითადი ტესტების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, მათ შორის, რომლებიც დაკავშირებულია ისეთ რისკებთან, რომლის მიმართ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარება საკმარისი არ იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;
- დ) კონტროლის პროცედურები, რომელიც დაკავშირებულია დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებსა და შეთანხმებებთან, ასევე ისეთ მნიშვნელოვან ოპერაციებსა და შეთანხმებებთან რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს; და
- ე) (ა)-(დ) პუნქტებში მითითებული კონტროლის პროცედურები, თუ ასეთი არსებობს მომხმარებელ სუბიექტში, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებასთან, მათ შორის, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებულ ოპერაციებთან.

*სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობების სავალდებულო შესწავლის მოთხოვნა აუდიტორისთვის მოიცავს სუბიექტის გარემოებებისთვის შესაფერისი კონკრეტული კონტროლის პროცედურების გამოვლენას, მათი დიზაინის შეფასებას და იმის დადგენას, დანერგილია თუ არა ეს კონტროლის პროცედურები. კონტროლის პროცედურების დიზაინისა და დანერგვის მდგომარეობის შეფასება გულისხმობს იმის დადგენას, კონტროლის პროცედურები იმგვარად არის თუ არა შემუშავებული, რომ ეფექტიანად მოახდინოს რეაგირება არსებითი უზუსტობის რისკზე შესაბამისი კონკრეტული მტკიცების დონეზე, ან ეფექტიანია თუ არა იმ თვალსაზრისით, რომ ხელი შეუწყოს კონტროლის სხვა პროცედურების მუშაობას და დანერგილია თუ არა ისინი.*

*ეს აუდიტორს ეხმარება ხელმძღვანელობის მიდგომის გაგებაში, რომელსაც ის იყენებს გარკვეულ რისკებზე რეაგირებისთვის და, მაშასადამე, აუდიტორს უქმნის საფუძველს ამ რისკებზე რეაგირებისთვის აუცილებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისთვის, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორი არ გეგმავს გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას.*

*ბუღალტრული გატარებები*

*მოსალოდნელია, რომ ნებისმიერი სუბიექტის აუდიტში გამოვლინდება ბუღალტრულ გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, ვინაიდან სუბიექტს ოპერაციების დამუშავების შედეგად*

მიღებული ინფორმაციის მთავარ საბუღალტრო წიგნში გადასატანად, როგორც წესი, ესაჭიროება ყველანაირი ბუღალტრული გატარების გამოყენება, რომელიც შეიძლება იყოს სტანდარტული ან არასტანდარტული, ავტომატიზებული ან მანუალური. სხვა კონტროლის პროცედურების გამოვლენის შესაძლებლობები სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სუბიექტში, რაც დამოკიდებულია კონკრეტული სუბიექტის სპეციფიკასა და აუდიტორის მიერ დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად დაგეგმილ მიდგომაზე. მაგალითად, ნაკლებად რთული სუბიექტის აუდიტში, სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა შესაძლოა არ იყოს რთული და აუდიტორი შეიძლება არ აპირებდეს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას. ამასთან, აუდიტორს შესაძლოა გამოვლენილი არ ჰქონდეს რაიმე მნიშვნელოვანი რისკები ან არსებითი უზუსტობის სხვა ისეთი რისკები, რომლისთვისაც აუდიტორს ევალება დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების დიზაინის შეფასება და იმის დადგენა, დანერგულია თუ არა ისინი. ასეთ აუდიტში აუდიტორმა შესაძლოა დაასკვნას, რომ ვერ გამოვლინდა სხვა კონტროლის პროცედურები, ბუღალტრულ გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების გარდა.

#### დაკავშირებული მხარეები

ნაკლებად რთულის სუბიექტების კონტროლის პროცედურები, სავარაუდოდ, უფრო ნაკლებად ფორმალურია და შესაძლოა ასეთ სუბიექტებს არ ჰქონდეთ დოკუმენტირებული დამტკიცებული პროცედურები, რომლებიც ეხება დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობას და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებს. მესაკუთრე-მმართველს სუბიექტის ოპერაციების ყველა მთავარ ასპექტში აქტიური მონაწილეობის მეშვეობით შეუძლია დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებიდან წარმოშობილი ზოგიერთი რისკის შემცირება, ან ამ რისკების გაზრდა პოტენციურად. ასეთ სუბიექტებში აუდიტორს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების და შესაბამისი კონტროლის საშუალებების შესწავლა შეუძლია, ხელმძღვანელობის გამოკითხვებთან ერთად, სხვა პროცედურების ჩატარებით, როგორც არის დაკვირვება ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებულ ზედამხედველობასა და მიმოხილვაზე და შესაბამისი დოკუმენტაციის ინსპექტირება.

#### 6.3.13. 6.3.12. პუნქტში მითითებული კონტროლის პროცედურებისთვის აუდიტორმა:

- ა) უნდა გამოავლინოს ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამები და სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომელთანაც დაკავშირებულია სტ-ს გამოყენებით გამოწვეული რისკები, ასევე უნდა დაადგინოს, რას წარმოადგენს ეს დაკავშირებული რისკები;
- ბ) უნდა დაადგინოს სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ამ გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის;
- გ) გამოკითხვებთან ერთად სხვა პროცედურების ჩატარებით, უნდა შეაფასოს, გამოვლენილი სტ-ის საერთო კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად არის თუ არა შემუშავებული და დანერგულია თუ არა.

სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის განკუთვნილი პროცესის შესწავლა (რისი გაკეთებაც აუდიტორს შეუძლია თავიდან ბოლომდე გავლის პროცედურების მეშვეობით) მოიცავს იმ სტ გარემოს შესწავლასაც, რომელიც დაკავშირებულია სუბიექტის ოპერაციების ნაკადებსა და ინფორმაციის დამუშავებასთან. ეს იმით აიხსნება, რომ სუბიექტის მიერ სტ გამოყენებითი პროგრამების ან სტ გარემოს სხვა ასპექტების გამოყენებამ შესაძლოა გამოიწვიოს სტ-ის გამოყენებასთან დაკავშირებული რისკების წარმოშობა (ე.ი. ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების დიზაინის ან ფუნქციონირებისთვის დამახასიათებელი არაეფექტურობა, ან ინფორმაციის მთლიანობასთან დაკავშირებული რისკები).

კონკრეტულად რა დონეზე იქნება აუცილებელი აუდიტორისთვის სუბიექტის სტ პროცესების, მათ შორის, სუბიექტში არსებული სტ საერთო კონტროლის პროცედურების გამოყენების მასშტაბის შესწავლა დამოკიდებული იქნება სუბიექტისა და მისი სტ გარემოს სპეციფიკასა და გარემოებებზე, ასევე აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების ხასიათსა და ხარისხზე. ამავე ფაქტორების გამო განსხვავებული იქნება იმ სტ გამოყენებითი პროგრამების რაოდენობაც, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები. სტ საერთო კონტროლის პროცედურები ხელს უწყობს სტ გარემოს სათანადოდ და უწყვეტად ფუნქციონირებას, მათ შორის ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების მუდმივად ეფექტიანად ფუნქციონირებას და ასევე უზრუნველყოფს ინფორმაციის მთლიანობას.

### სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ნაკლოვანებები

6.3.14. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ერთი ან რამდენიმე ნაკლოვანება (თუ ასეთი არსებობს), ინდივიდუალურად ან ერთობლივად, არის თუ არა მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება.

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის პროცესში აუდიტორმა შესაძლოა დაადგინოს, რომ სუბიექტის გარკვეული პოლიტიკა ან პროცედურები არ მიესადაგება სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებს. ეს აუდიტორს დაეხმარება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენაში. თუ აუდიტორი გამოავლენს ერთ ან რამდენიმე ნაკლოვანებას, მას შეუძლია განიხილოს ამ ნაკლოვანებების გავლენა არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე და დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავებაზე. აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას იმის დასადგენად, გამოვლენილი ნაკლოვანება არის თუ არა მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება.

## 6.4 არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების მიზანია, აუდიტორმა განსაზღვროს იმ დამატებითი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. ეს მტკიცებულებები აუდიტორს საშუალებას აძლევს, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრება ჩამოაყალიბოს აუდიტორული რისკის მისაღებად დაბალი დონის პირობებში.

- 6.4.1 აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს და შეაფასოს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები:
- ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. ამისათვის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, გამოვლენილი რისკები გავლენას ახდენს თუ არა მტკიცების დონის რისკებზე და განიხილოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი ყოვლისმომცველი გავლენის ხასიათი და ხარისხი; და
  - ბ) ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ არსებული მტკიცებების დონეზე. ამისათვის აუდიტორმა უნდა:
    - (i) განსაზღვროს რელევანტური მტკიცებულებები და დაკავშირებული მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებითი შენიშვნები; და
    - (ii) შეაფასოს თანდაყოლილი რისკი მტკიცების დონეზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის, უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის შეფასებით.



### ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკები

ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები ისეთი რისკებია, რომლებიც მრავალმხრივ არის დაკავშირებული მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან და პოტენციურად გავლენას მოახდენს მრავალ მტკიცებაზე. აუცილებელი არ არის, რომ ასეთი ტიპის რისკები მაინცადამაინც ის რისკები იყოს, რომლებიც დაკავშირებულია კონკრეტულ მტკიცებებთან ოპერაციების გარკვეული კატეგორიების, გარკვეული ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ (მაგალითად, ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლის რისკი).

### ცალკეული მტკიცების დონის რისკები

როდესაც აუდიტორი ავლენს და აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს, ის მტკიცებებს იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად, რომლის წარმოქმნაც მოსალოდნელია. მე-5 დანართში განხილულია მტკიცებები, რომლის გამოყენება აუდიტორს შეუძლია მტკიცების დონის სხვადასხვა ტიპის უზუსტობის განხილვისას.

ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ არსებული მტკიცება იმ შემთხვევაში მიიჩნევა რელევანტურ მტკიცებად, როდესაც მასთან დაკავშირებულია გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკი. ამა თუ იმ მტკიცების რელევანტურობის დადგენა ხდება შესაბამისი კონტროლის საშუალებების გათვალისწინებამდე (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი) და ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრებას იმ უზუსტობების შესახებ, რომლისთვისაც არსებობს გონივრული შესაძლებლობა იმისა, რომ წარმოიქმნება (ე.ი. ალბათობა) და არსებითი იქნება, თუკი წარმოიქმნება (ე.ი. სიდიდე). ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებად, მნიშვნელოვან ანგარიშების ნაშთებად და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციად მიიჩნევა ოპერაციების ის კატეგორიები, ანგარიშების ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელთანაც დაკავშირებულია ერთი ან რამდენიმე რელევანტური მტკიცება. რელევანტური მტკიცებებისა და ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დადგენა ქმნის საფუძველს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის.

### თანდაყოლილი რისკის შეფასება

შეფასებული თანდაყოლილი რისკი, რომელიც დაკავშირებულია მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის კონკრეტულ რისკთან, წარმოადგენს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში გარკვეული მნიშვნელობებიდან (დაბალსა და უფრო მაღალს შორის) აღებულ შეფასებას.

თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, რათა განსაზღვროს უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის კომბინაციის მნიშვნელობა თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში. დასკვნა იმის თაობაზე, დიაპაზონში სად მდებარეობს შეფასებული თანდაყოლილი რისკი, შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა სუბიექტში, სუბიექტის სპეციფიკის, სიდიდისა და სირთულის მიხედვით და ამის დასადგენად აუდიტორი ითვალისწინებს უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის შეფასებას. უზუსტობის ალბათობის განხილვისას აუდიტორი იხილავს იმის შესაძლებლობას, რომ უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას. უზუსტობის სიდიდის განხილვისას აუდიტორი ითვალისწინებს შესაძლო უზუსტობის როგორც ხარისხობრივ, ისე რაოდენობრივ ასპექტებს (ე.ი. უზუსტობები მტკიცებებში, რომლებიც ეხება ოპერაციების კატეგორიებს, ანგარიშთა ნაშთებს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას, შეიძლება არსებითად იყოს მიჩნეული მათი სიდიდის, ხასიათის ან გარემოებების გამო).

თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას აუდიტორს, სხვასთან ერთად, შეუძლია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ ინფორმაციასთან დაკავშირებული შემდეგი ფაქტორების განხილვა, რომლებიც გავლენას ახდენს უზუსტობის წარმოქმნის მიმართ ცალკეული მტკიცების მგრძობიანობაზე:

- სირთულე;
- სუბიექტურობა;
- ცვლილება;
- განუსაზღვრელობა (სააღრიცხვო შეფასებებისთვის ეს არის შეფასების განუსაზღვრელობა); ან
- უზუსტობის წარმოქმნის მიმართ მგრძობიანობა, რაც გამოწვეული ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის სხვა რისკფაქტორები, თუ ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე.

ზემოაღნიშნული ფაქტორების არსებობამ შესაძლოა გამოიწვიოს მაღალი თანდაყოლილი რისკი და შესაძლოა იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება მართებული არ არის მოცემულ აუდიტში.

როდესაც არსებითი უზუსტობის რისკები უფრო მრავალმხრივ არის დაკავშირებული მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან და პოტენციურად გავლენას ახდენს ბევრ მტკიცებაზე, ასეთი არსებითი უზუსტობის რისკები მიიჩნევა ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკებად. როდესაც აუდიტორი რისკს აფასებს კონკრეტული მტკიცების დონისთვის, მან უნდა განიხილოს, ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები რამდენად ახდენს გავლენას მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკების შეფასებაზე.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას გასათვალისწინებელია გარიგების გუნდის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვის შედეგები და თაღლითობასა და სუბიექტის ფუნქციონირებადობის სტატუსთან დაკავშირებით ჩატარებული გამოკითხვები.

*სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები*

არსებითი უზუსტობის რისკის შესაფასებლად განხორციელებული პროფესიული განსჯისას სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს შეუძლიათ ნორმატიული აქტებისა და დირექტივების სირთულის და ასევე სხვა ოფიციალური წყაროების დებულებების დარღვევის რისკების გათვალისწინება.

6.4.2 თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას აუდიტორმა უნდა იგულისხმოს, რომ ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებულია თაღლითობის რისკები, შეაფასოს, თუ რა ტიპის ამონაგები, ამონაგების მომტანი რა ტიპის ოპერაციები ან მტკიცებები წარმოშობს ასეთ რისკებს.

როდესაც აუდიტორი თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებს ავლენს და აფასებს, მას შეუძლია გაითვალისწინოს, ანალიზური პროცედურების ჩატარების დროს გამოვლინდა თუ არა რაიმე უჩვეულო ან მოულოდნელი ურთიერთკავშირები/თანაფარდობები, მათ შორის, რომლებიც დაკავშირებული იყო ამონაგების ანგარიშებთან.

გარკვეულ გარემოებებში აუდიტორს შეუძლია უარყოს ვარაუდი იმის თაობაზე, რომ ამონაგების აღიარებასთან თაღლითობის რისკებია დაკავშირებული. მაგალითად, აუდიტორს მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით შეუძლია დაასკვნას, რომ არ არსებობს ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი, როდესაც არსებობს მხოლოდ ერთი ტიპის, ამონაგების მომტანი მარტივი ოპერაცია, ვთქვათ, უძრავი ქონების ერთი ობიექტის იჯაროდან მიღებული საიჯარო ამონაგები.

6.4.3. სააღრიცხვო შეფასებასა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების დროს ცალკეული მტკიცების დონეზე, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, ამ სააღრიცხვო შეფასებაზე რამდენად ახდენს გავლენას შეფასების განუსაზღვრელობა, ასევე სირთულე, სუბიექტურობა, ცვლილება ან ხელმძღვანელობის მიკერძოება:

ა) მეთოდის, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევისა და გამოყენებისას; და

- ბ) ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასების და დაკავშირებულ შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევისას.

*მნიშვნელოვანი რისკები*

6.4.4. აუდიტორმა პროფესიული განსჯის საფუძველზე უნდა დაადგინოს, რომელიმე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი არის თუ არა მნიშვნელოვანი რისკი.

*აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია იმის დადგენა, შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებიდან თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში რომელი მდებარეობს ზედა ზღვართან (ბოლოსთან) და, მამასადამე, არის თუ არა მნიშვნელოვანი რისკი, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც თვითონ რისკი ისეთი ტიპისაა, რომელიც მნიშვნელოვან რისკად მიიჩნევა 6.4.6. პუნქტის შესაბამისად. შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკის სიახლოვე თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ზედა ზღვართან სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სუბიექტში და შეიძლება ერთნაირი არ იყოს არც ერთი და იმავე სუბიექტისთვის სხვადასხვა პერიოდში. ეს შესაძლოა დამოკიდებული იყოს იმ სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებზე, რომელთანაც დაკავშირებულია ზემოაღნიშნული შეფასებული რისკი.*

6.4.5. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან და ასევე სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შეფასებული რისკები არის თუ არა მნიშვნელოვანი.

6.4.6. შემდეგი რისკები აუდიტორმა უნდა მიიჩნიოს მნიშვნელოვან რისკებად:

- ა) არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის გვერდის ავლის შესაძლებლობასთან;
- ბ) თაღლითობით გამოწვეული სხვა არსებითი უზუსტობის რისკები, მათ შორის რისკები რომლებიც აუდიტორმა გამოავლინა 6.4.2 პუნქტის შესაბამისად; ან
- გ) გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეთა ისეთ მნიშვნელოვან ოპერაციებთან დაკავშირებული რისკი, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს.

*მართალია, ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის გვერდის ავლის რისკის დონე სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სუბიექტში, მაგრამ ამგვარი რისკი, როგორც ასეთი, ყველა სუბიექტში იარსებებს. ვინაიდან შეუძლებელია იმის წინასწარ განჭვრეტა, რა გზით მოხდება ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის საშუალებების უგულვებლყოფა, ეს რისკი მიიჩნევა თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკად და, მამასადამე, მნიშვნელოვან რისკად.*

*კონტროლის რისკის შეფასება*

6.4.7. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს კონტროლის რისკი, თუკი:

- ა) მან დაადგინა, რომ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონკრეტული მტკიცების დონის რომელიმე არსებითი უზუსტობის რისკის შესახებ; ან
- ბ) აუდიტორი გეგმავს შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას.

სხვა შემთხვევაში არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება და თანდაყოლილი რისკის შეფასება ერთნაირი იქნება.

აუდიტორის გეგმები, რომლებიც ეხება კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ეყრდნობა იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს და აუდიტორი ამის საფუძველზე აფასებს კონტროლის რისკს.

კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ საწყისი მოლოდინი ეყრდნობა 6.3.12 და 6.3.13(ბ) პუნქტებში მითითებული კონტროლის პროცედურების დიზაინისა და დანერგვის მდგომარეობის აუდიტორისეულ შეფასებას. მას შემდეგ, რაც აუდიტორი ჩაატარებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას სტანდარტის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, ის შეძლებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ შექმნილი საწყისი მოლოდინის დადასტურებას. თუ აღმოჩნდება, რომ კონტროლის პროცედურები არ მუშაობს ისე ეფექტიანად, როგორც მოსალოდნელი იყო, მაშინ აუდიტორს დასჭირდება კონტროლის რისკის შეფასების გადახედვა და შესწორება.

აუდიტორს კონტროლის რისკის შეფასება სხვადასხვაგვარად შეუძლია, რაც იმაზეა დამოკიდებული, რომელ მეთოდებსა და მეთოდოლოგიას ანიჭებს უპირატესობას თვითონ აუდიტორი აუდიტის ჩასატარებლად. ამასთან, თვითონ შეფასების გამოსახვაც სხვადასხვაგვარად არის შესაძლებელი. კონტროლის რისკის შეფასება შეიძლება გამოისახოს ხარისხობრივი კატეგორიებით (მაგალითად, მაქსიმალური, საშუალო ან მინიმალური), ან აუდიტორის მოლოდინის მეშვეობით იმის თაობაზე, რამდენად ეფექტიანია კონტროლის მექანიზმ(ებ)ი გამოვლენილ რისკზე რეაგირების თვალსაზრისით, ე.ი. კონტროლის პროცედურების ეფექტიან ფუნქციონირებაზე დაგეგმილი დაყრდნობა. მაგალითად, თუ კონტროლის რისკი შეფასებულია, როგორც მაქსიმალური, აუდიტორი არ გეგმავს კონტროლის ეფექტიან ფუნქციონირებაზე დაყრდნობას. თუ კონტროლის რისკის შეფასება მაქსიმალურზე ნაკლებია, აუდიტორი გულდასმით იხილავს კონტროლის ეფექტიან ფუნქციონირებაზე დაყრდნობის შესაძლებლობას.

როდესაც სტანდარტული ბიზნესოპერაციების დამუშავება მაღალ დონეზე ავტომატიზებულიად ხდება, მცირე მანუალური ჩარევით ან საერთოდ მანუალური ჩარევის გარეშე, შესაძლოა შესაძლებელი არ იყოს მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარება ამა თუ იმ კონკრეტულ რისკთან მიმართებით. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც სუბიექტის ინფორმაციის მნიშვნელოვანი მოცულობის ინიციირება, აღრიცხვა, დამუშავება და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა მხოლოდ ელექტრონული ფორმით ხდება. ასეთ ვითარებაში:

- აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა, როგორც წესი, დამოკიდებულია იმ კონტროლის საშუალებებზე, რომლებიც დაკავშირებულია ინფორმაციის სისწორესა და სისრულესთან;
- იმის ალბათობა, რომ არასწორად მოხდება ინფორმაციის ინიციირება ან შეცვლა და ეს ვერ გამოვლინდება, შესაძლოა უფრო დიდი იყოს, თუკი შესაბამისი კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად არ მუშაობს.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ჩატარებული პროცედურებიდან მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება და რისკის შეფასების შესწორება

6.4.8. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ჩატარებული პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. თუ ასე არ არის, აუდიტორმა იმდენი დამატებითი პროცედურა უნდა ჩაატაროს, სანამ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შედეგად არ შეიქმნის ამგვარ საფუძველს. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული ყველანაირი აუდიტის მტკიცებულება, იმის მიუხედავად, ეს მტკიცებულებები ადასტურებს ხელმძღვანელობის მტკიცებებს თუ წინააღმდეგობაში მოდის მასთან.

- 6.4.9. მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება შეიძლება შეიცვალოს აუდიტის მიმდინარეობისას, თუ აუდიტორი დამატებით აუდიტის მტკიცებულებებს მოიპოვებს. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი აუდიტის მტკიცებულებებს მოიპოვებს დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარების შედეგად, ან ახალ ინფორმაციას მოიპოვებს და ამ ინფორმაციიდან თუნდაც ერთი მაინც არ შეესაბამება იმ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლის საფუძველზეც თავდაპირველად განსაზღვრა შეფასება, აუდიტორმა უნდა შეასწოროს რისკისთვის მინიჭებული შეფასება და შესაბამისად შეცვალოს დაგეგმილი დამატებითი აუდიტის პროცედურებიც.
- 6.4.10. აუდიტორი ყურადღებით უნდა იყოს მთელი აუდიტის განმავლობაში, რათა არ გამოეპაროს ისეთ მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით.

*თუ მას შემდეგ, რაც აუდიტორი შეაფასებს რისკს, გამოვლინდება ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, შეიძლება აუცილებელი გახდეს არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასების გადასინჯვა და შესწორება.*

## 6.5. ნრს-ების ასს-ის გამოყენების მართებულობის შეფასება

- 6.5.1. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე გარიგების პარტნიორმა უნდა შეაფასოს, ისევ მართებულია თუ არა ნრს-ების ასს-ის გამოყენება, იმ სუბიექტის ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით, რომლის აუდიტიც ტარდება.

*ნრს-ების ასს-ის გამოყენების მართებულობის შესახებ გარიგების პარტნიორის მიერ თავდაპირველად მიღებული გადაწყვეტილება შესაძლოა შეიცვალოს ახალი ინფორმაციის ან არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ჩატარებული პროცედურებიდან დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შედეგად. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი მოიპოვებს ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებს ან ახალ ინფორმაციას, რომელიც არ შეესაბამება ნრს-ების ასს-ის გამოყენების მართებულობის შესახებ აუდიტორის თავდაპირველ გადაწყვეტილებას, აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს ამ თავდაპირველი გადაწყვეტილების შეცვლა.*

## 6.6. ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები

- 6.6.1. აუდიტორმა გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს ხელმძღვანელობას და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

## 6.7. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები

*2.4. ნაწილში განხილულ დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული საერთო მოთხოვნების გარდა, რომლებიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გამოიყენება, სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს ასევე წინამდებარე ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისი სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც აღწერილია ქვემოთ. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებასთან დაკავშირებული დოკუმენტაციის ფორმა შესაძლოა მარტივი იყოს, ხოლო მოცულობა – ნაკლებად ვრცელი და ამაზე გავლენას ახდენს:*

- სუბიექტის ხასიათი, ზომა და სირთულე და მისი შიდა კონტროლის სისტემა;
- სუბიექტის ფარგლებში ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა;
- აუდიტის მეთოდოლოგია და ტექნოლოგია, რომელიც გამოიყენება აუდიტის ჩატარებისას.

*აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტორმა სამუშაო დოკუმენტებში ასახოს ყველანაირი ინფორმაცია, რომელიც მოიპოვა სუბიექტის შესახებ და ყველა დაკავშირებული საკითხი, არამედ დოკუმენტაციის მოსამზადებლად მან უნდა გამოიყენოს 2.4. ნაწილის პრინციპები და ასახოს ქვემოთ განხილული საკითხები.*

6.7.1 აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს შემდეგი საკითხები:

- ა) სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის თითოეული ასპექტის შესწავლისა და არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ჩატარებული პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის ძირითადი ელემენტები;
- ბ) გამოვლენილი დაკავშირებული მხარეების სახელები/სახელწოდებები (მათ შორის, წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებები) და ინფორმაცია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ხასიათის შესახებ;
- გ) გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, მათ შორის, თაღლითობით გამოწვეული, ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და ცალკეული მტკიცების დონეზე, მათ შორის, მნიშვნელოვანი რისკები და ისეთი რისკებიც, რომლის შესახებ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, ასევე ყველა განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯის არგუმენტაცია;
- დ) შესაბამის შემთხვევაში, მიზეზები, რის საფუძველზეც დაასკვნა, რომ არ არსებობს ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი;
- ე) 6.3.12. და 6.3.13. პუნქტებში მითითებული კონტროლის პროცედურები და იმის შეფასება, ეფექტიანად არის თუ არა ისინი შემუშავებულია და დანერგილია თუ არა ; და
- ვ) სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით \_ სააღრიცხვო შეფასებების შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის ძირითადი ელემენტები, მათ შორის, კონტროლის პროცედურები, საჭიროებისამებრ, არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების კავშირი აუდიტორის დამატებით პროცედურებთან, ასევე ხელმძღვანელობის მიკერძოების ინდიკატორები და როგორ გადაიჭრა შესაბამისი საკითხები.

6.7.2. აუდიტორმა სამუშაო დოკუმენტებში უნდა ასახოს არგუმენტები, რომლის საფუძველზეც შეაფასა, ისე მართებულია თუ არა ნრს-ების ასს-ის გამოყენება იმ სუბიექტის ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით, რომლის აუდიტიც ტარდება.

## 7. რეაგირება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე

### მე-7 ნაწილის შინაარსი

მე-7 ნაწილი დაკავშირებულია შემდეგ საკითხებთან:

- საპასუხო ქმედებების განსაზღვრა და განხორციელება ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის;
- საპასუხო ქმედებების განსაზღვრა და განხორციელება მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის (ე.ი. დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება). დამატებითი აუდიტის პროცედურები მოიცავს ძირითად პროცედურებს (ელემენტების ტესტებსა და ძირითად ანალიზურ პროცედურებს) და კონტროლის ტესტებს (საჭიროებისამებრ), რომლებიც დეტალურად აღწერილია ამ ნაწილში; და
- კონკრეტულ საკითხებთან დაკავშირებული პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.

### მე-7 ნაწილის მოქმედების სფერო

წინამდებარე ნაწილი ადგენს კონკრეტულ მოთხოვნებს, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებასთან არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მეშვეობით, ხოლო მე-2 ნაწილი ადგენს აუდიტის მტკიცებულებებთან დაკავშირებულ საერთო მოთხოვნებს. მე-7 ნაწილის მოთხოვნების შესასრულებლად აუდიტორმა შესაძლოა სასარგებლოდ მიიჩნიოს შემდეგი ნაწილების გამოყენება, რომლებიც მოიცავს შესაფერის საკითხებს:

- თაღლითობა – იხ. ნაწილი 1.5.
- კანონმდებლობა – იხ. ნაწილი 1.6.
- დაკავშირებული მხარეები – იხ. ნაწილი 1.7.
- ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით – იხ. ნაწილი 2.3.
- აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი პროცედურები – იხ. ნაწილი 2.4.

## 7.1. მიზნები

### 7.1.2. აუდიტორის მიზანია:

- ა) მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებთან დაკავშირებით, სათანადო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელების გზით;
- ბ) სათანადო რეაგირება მოახდინოს თაღლითობით ან საეჭვო თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე;
- გ) მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის მიერ ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის გამოყენებას და დაკავშირებულ განმარტებით შენიშვნებს; და
- დ) სათანადო რეაგირება მოახდინოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე, რომლებიც გამოვლინდება აუდიტის პროცესში.

## 7.2. აუდიტის პროცედურები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისთვის

7.2.1. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს და განახორციელოს საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.

*მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების დონისთვის განკუთვნილი საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებები, რომლებიც იწვევს აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადების ან მოცულობის შეცვლას, ან გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი რესურსების კორექტირებას, ან ექსპერტების გამოყენების საჭიროებას ეყრდნობა ისეთ რისკებს, რომლებიც მრავალმხრივ არის დაკავშირებული მთელ ფინანსურ ანგარიშგებასთან. მაგალითად, ეს შეიძლება იყოს დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორების გავლენით წარმოქმნილი რისკები, ან ძირითადად სუბიექტის მიერ გამოყენებულ ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველთან ან სააღრიცხვო პოლიტიკასთან დაკავშირებული საკითხები.*

*კერძოდ, აუდიტორის საერთო ხასიათის ქმედებებზე გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ კონტროლის გარემოს შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია. კონტროლის გარემო ქმნის საერთო ფუნდამენტს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების ფუნქციონირებისთვის. მართალია, თავად კონტროლის გარემოს მეშვეობით არ ხდება უშუალოდ უზუსტობების პრევენცია, ან გამოვლენა და გასწორება, მაგრამ მას შეუძლია გავლენის მოხდენა შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე. ამგვარად, ქმედითმა კონტროლის გარემომ აუდიტორს შესაძლოა მისცეს იმის შესაძლებლობა, რომ უფრო მეტად ენდოს შიდა კონტროლს და ასევე თვითონ სუბიექტში შექმნილი აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობას.*

*თუმცა, სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის პროცესში კონტროლის გარემოში გამოვლენილ ნაკლოვანებებს საპირისპირო ეფექტი აქვს და შესაძლოა გამოიწვიოს უფრო დიდი მოცულობის აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების აუცილებლობა ძირითადი პროცედურებიდან. გარდა ამისა, კონტროლის გარემოს ნაკლოვანება გავლენას იქონიებს იმ სამუშაოზეც, რომელიც შეიძლება შუალედურ აუდიტში შესრულდეს.*

7.2.2 ფინანსური ანგარიშგების დონეზე თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი საერთო საპასუხო ქმედებების დაგეგმვისას, აუდიტორმა უნდა:

- ა) შეაფასოს, შეიძლება თუ არა, რომ სუბიექტის მიერ შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, განსაკუთრებით სუბიექტურ შეფასებებთან დაკავშირებული პოლიტიკა, გაყალბებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე მიაჩნებდეს, რაც გამოწვეულია შემოსავლების მართვის ხელმძღვანელობის მცდელობით; და
- ბ) გაითვალისწინოს არაპროგნოზირებადობის ასპექტი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შერჩევის დროს.

*არაპროგნოზირებადობის ასპექტის გათვალისწინება შესაძლებელია მაგალითად:*

- ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შერჩეული ანგარიშგების ნაშთებისა და ისეთი მტკიცებულების მიმართ, რომლის ტესტირება არ ჩატარდებოდა სხვა შემთხვევაში, მათი არსებობის ან რისკის გამო;
- აუდიტის პროცედურების ჩატარებით ჩვეულებრივად მოსალოდნელი ვადებისგან განსხვავებულ დროს;
- აუდიტორული შერჩევის სხვადასხვა მეთოდის გამოყენებით; და



- აუდიტის პროცედურების ჩატარებით სხვადასხვა ადგილას ან ნებისმიერ ადგილას მოულოდნელად/გაუფრთხილებლად.

მოსაზრებები ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც გარიგების გუნდში გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა წევრებიც არიან

7.2.3. იმისათვის, რომ განსაზღვროს თაღლითობით გამოწვეული ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი ქმედებები, აუდიტორმა ცოდნის, უნარებისა და შესაძლებლობების გათვალისწინებით უნდა გამოყოს შესაბამისი პერსონალი, მათ დააკისროს გარიგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი პასუხისმგებლობები, მათ შორის თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების განსაზღვრა მოცემული გარიგებისთვის და ზედამხედველობა გაუწიოს მათ მუშაობას.

**7.3 აუდიტის პროცედურები მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისთვის**

7.3.1 აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ, თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობების რისკებს და მიესადაგება მათზე რეაგირებას.

*დამატებითი აუდიტის პროცედურები მოიცავს კონტროლის ტესტებს და ძირითად პროცედურებს. აუდიტორს უფლება აქვს, აირჩიოს კონტროლის ტესტების ჩატარება, ან, გარკვეულ გარემოებებში, შესაძლოა სავალდებულო იყოს მათი ჩატარება (იხ. პუნქტი 7.3.2.(დ)). ძირითადი პროცედურები მოიცავს ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტებს და ძირითად ანალიზურ პროცედურებს.*

*დამატებითი აუდიტის პროცედურები განკუთვნილია მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლის მეშვეობით გამჭვირვალე კავშირი მყარდება აუდიტორის დამატებით პროცედურებსა და რისკის შეფასებას შორის. თუ შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები დაკავშირებულია მტკიცების დონის თაღლითობის რისკებთან, მაშინ შესაძლოა აუცილებელი გახდეს აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლა, რათა აუდიტორმა მოიპოვოს უფრო რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებები, ან დამატებითი დამადასტურებელი ინფორმაცია.*

*აუდიტორს არ ევლება დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება მისაღებ დაბალი დონის ქვემოთ არის. თუმცა, 7.3.14 პუნქტი მოითხოვს, რომ რისკისთვის მინიჭებული შეფასების სიდიდის მიუხედავად, აუდიტორმა აუცილებლად უნდა ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიმართ.*

7.3.2 დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავებისას აუდიტორმა:

- ა) ოპერაციების თითოეული კატეგორიისთვის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის უნდა გაითვალისწინოს მიზეზები, რის გამოც კონკრეტული მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკს მიაჩნია მოცემული შეფასება, მათ შორის:
  - (i) არსებითი უზუსტობის ალბათობა და სიდიდე, რომელიც გამოწვეულია ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიის, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის კონკრეტული მახასიათებლებით (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი); და

- (ii) გათვალისწინებულია თუ არა რისკის შეფასებაში არსებითი უზუსტობების რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურები (ე.ი. კონტროლის რისკი), რისთვისაც აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის დასადგენად, კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად ფუნქციონირებს თუ არა (როდესაც აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად აპირებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას);
- ბ) უფრო სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მაღალია რისკის აუდიტორისეული შეფასება;
- გ) კონტროლის ტესტების შემუშავებისა და ჩატარებისას აუდიტორმა მით უფრო სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მეტად აპირებს კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას; და
- დ) თუ განზრახული აქვს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, ან როდესაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონკრეტული მტკიცების დონეზე, უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს კონტროლის ტესტები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ.

*ზოგიერთ აუდიტში შესაძლოა აუდიტორმა ვერ შეძლოს სუბიექტში ბევრი კონტროლის პროცედურის გამოვლენა, ან შესაძლოა საკმარისი არ იყოს სუბიექტის მიერ მოწოდებული დოკუმენტაციის მოცულობა, სადაც აისახება კონტროლის პროცედურების არსებობა ან მათი მუშაობა. ასეთ შემთხვევაში, შესაძლოა აუდიტორისათვის უფრო პროდუქტიული იყოს ისეთი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება, რომლებიც უპირატესად ძირითად პროცედურებს მოიცავს.*

*როდესაც აუდიტორს უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება სურს რისკის მაღალი შეფასების გამო, აუდიტორმა შესაძლოა გაზარდოს მტკიცებულებების რაოდენობა, ან უფრო რელევანტური ან საიმედო მტკიცებულებები მოიპოვოს, მაგალითად უფრო მეტი ყურადღება დაუთმოს მესამე მხარეთა მტკიცებულებების მოპოვებას, ან დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოპოვებას რამდენიმე სხვადასხვა დამოუკიდებელი წყაროდან.*

*სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები*

*სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტში დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას აუდიტორის მსჯელობაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტის მანდატი და აუდიტთან დაკავშირებული სხვა სპეციალური მოთხოვნები.*

7.3.3. როდესაც აუდიტორი გეგმავს კონტროლის ტესტებსა და ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტებს, მან ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად ისეთი მეთოდები უნდა აირჩიოს, რომლებიც ეფექტიანი იქნება შესაბამისი კონკრეტული აუდიტის პროცედურის მიზნის მისაღწევად.

*2.3.1 პუნქტის შესაბამისად ტესტირებისთვის მუხლების შერჩევისას აუდიტორს ევალუა იმ ინფორმაციის რელევანტურობისა და საიმედოობის დადგენა, რომელიც უნდა გამოიყენოს აუდიტის მტკიცებულების სახით. ტესტირებისთვის მუხლების შერჩევისას მნიშვნელოვანი ფაქტორია ეფექტიანობის მეორე ასპექტი (საკმარისობა). ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი საშუალებებია ტესტირებისთვის ყველა მუხლის შერჩევა (100%-იანი შემოწმება), კონკრეტული მუხლების შერჩევა და აუდიტორული შერჩევის მიდგომის გამოყენება.*

### კონტროლის ტესტები

- 7.3.4. როდესაც აუდიტორი კონტროლის პროცედურებს შეიმუშავებს და ატარებს, მან გამოკითხვებთან ერთად სხვა აუდიტის პროცედურებიც უნდა ჩაატაროს, რათა აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, მათ შორის, იმის თაობაზე:
- ა) რამდენად ეფექტიანად მუშაობდა კონტროლის პროცედურები შესაფერის დროის მონაკვეთში;
  - ბ) რამდენად თანამიმდევრულად გამოიყენებოდა ისინი; და
  - გ) ვინ ასრულებდა ამ პროცედურებს ან როგორ.
- 7.3.5. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ტესტირებისთვის გამიზნული კონტროლის პროცედურები დამოკიდებულია თუ არა სხვა კონტროლის პროცედურებზე (არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურები), ხოლო თუ ასეა, აუცილებელია თუ არა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ.
- 7.3.6. აუდიტორმა კონტროლის ტესტები უნდა ჩაატაროს დროის გარკვეული მონაკვეთის ან მთელი პერიოდის-თვის, რომლის განმავლობაშიც ის აპირებს ამ კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობას, რათა შეიქმნას სათანადო საფუძველი კონტროლის პროცედურებზე დასაყრდნობად.
- 7.3.7. თუ აუდიტორი შუალედურ პერიოდში მოიპოვებს აუდიტის მტკიცებულებებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, მან დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს შუალედური პერიოდის შემდეგ კონტროლის პროცედურებში განხორციელებული მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ და განსაზღვროს, კიდევ რა დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაა აუცილებელი ამ დარჩენილი პერიოდის შესახებ.
- 7.3.8. თუ აუდიტორი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდებში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენებას აპირებს, მან უნდა:
- ა) განიხილოს:
    - (i) შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობა;
    - (ii) კონტროლის პროცედურის მახასიათებლებიდან წარმოქმნილი რისკები (მაგალითად, პროცედურა მანუალურია თუ ავტომატიზებული);
    - (iii) სტ საერთო კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობა;
    - (iv) კონკრეტული კონტროლის პროცედურის ეფექტიანობა და როგორ იყენებს მას სუბიექტი;
    - (v) წარმოქმნის თუ არა რაიმე რისკს ის ფაქტი, რომ გარემოებების ცვლილების შესაბამისად არ არის შეცვლილი ესა თუ ის კონტროლის პროცედურა; და
    - (vi) არსებითი უზუსტობის რისკი და ამ კონტროლის პროცედურაზე დაყრდნობის დაგეგმილი დონე; და
  - ბ) დაადგინოს, ეს მტკიცებულებები ისევ შესაფერისია თუ არა მიმდინარე პერიოდშიც. ამისთვის აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს იმის შესახებ, ამ კონტროლის პროცედურებში განხორციელდა თუ არა მნიშვნელოვანი ცვლილებები წინა აუდიტის შემდეგ. თუ მნიშვნელოვანი ცვლილებებია განხორციელებული, აუდიტორმა მათზე კონტროლის ტესტები მიმდინარე პერიოდშიც უნდა ჩაატაროს, ნებისმიერ სხვა შემთხვევაში \_ სულ მცირე ყოველ მესამე აუდიტში ერთხელ მაინც.
- 7.3.9. თუ აუდიტორი ისეთ კონტროლის პროცედურაზე აპირებს დაყრდნობას, რომელიც მნიშვნელოვან რისკთან არის დაკავშირებული, მან მასთან დაკავშირებით კონტროლის ტესტი მიმდინარე პერიოდშიც უნდა ჩაატაროს.
- 7.3.10. როდესაც აუდიტორი აფასებს იმ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობას, რომელზე დაყრდნობასაც აპირებს, მან უნდა დაადგინოს, ძირითადი პროცედურებით გამოვლენილი უზუსტობები იმაზე მიაჩნდება თუ არა, რომ ეს კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად არ მუშაობს. ამასთან, ის ფაქტი, რომ ძირითადი პროცედურებით არ გამოვლენილა უზუსტობები, არ არის იმის მტკიცებულება, რომ ტესტირებისთვის გამიზნულ მტკიცებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს.

- 7.3.11. თუ გადახრები გამოვლინდება იმ კონტროლის პროცედურებში, რომლებზეც აუდიტორი დაყრდნობას აპირებს, აუდიტორმა სპეციალურად უნდა გამოიკვლიოს ეს გადახრები, მათი პოტენციური შედეგები და განსაზღვროს:
- ა) ჩატარებული კონტროლის ტესტები ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს ამ კონტროლის პროცედურებზე დასაყრდნობად;
  - ბ) აუცილებელია თუ არა დამატებითი კონტროლის ტესტების ჩატარება; ან
  - გ) არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით აუცილებელი ხომ არ არის ძირითადი პროცედურების ჩატარება.

*ძირითადი პროცედურები*

- 7.3.12. აუდიტორის ძირითადი პროცედურები უნდა მოიცავდეს კონკრეტულად მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ ძირითად პროცედურებს. როდესაც აუდიტორი ამა თუ იმ მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებას მხოლოდ ძირითადი პროცედურების მეშვეობით აპირებს, ეს პროცედურები უნდა მოიცავდეს ელემენტების ტესტებს.
- 7.3.13. ასევე, აუდიტორის ძირითადი პროცედურები უნდა მოიცავდეს ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებულ შემდეგ აუდიტის პროცედურებს:
- ა) ფინანსური ანგარიშგების, მათ შორის, განმარტებით შენიშვნებში მოცემული ინფორმაციის შედარება ან შეჯერება შესაბამის საბუღალტრო ჩანაწერთან, იმის მიუხედავად, მთავარი ან დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან იქნება მოპოვებული ეს ინფორმაცია, თუ სხვა წყაროებიდან; და
  - ბ) არსებითი საბუღალტრო გატარებებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაკეთებული კორექტირებების შემოწმება.
- 7.3.14. არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის მინიჭებული შეფასებების მიუხედავად, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიმართ.

*7.3.1. პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მიესადაგება კონკრეტული მტკიცების დონისთვის შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებას. ამის გამო, აუდიტორს შეიძლება უკვე ჩატარებული ჰქონდეს ძირითადი პროცედურები ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან მიმართებით.*

*სავალდებულო არ არის ოპერაციების თითოეულ არსებით კატეგორიასთან, არსებით ანგარიშის ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ არსებით ინფორმაციასთან დაკავშირებული ყველა მტკიცების ტესტირების ჩატარება. ამის ნაცვლად, ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების განსაზღვრისას აუდიტორი ითვალისწინებს ისეთ მტკიცებას (მტკიცებებს), სადაც თუ უზუსტობა წარმოიშობა, არსებობს გონივრული შესაძლებლობა იმისა, რომ ეს უზუსტობა არსებითი იქნება, რაც აუდიტორს დაეხმარება ჩასატარებელი პროცედურების სათანადო ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში.*

- 7.3.15. თუ აუდიტორმა ძირითადი პროცედურები რომელიმე შუალედური თარიღისთვის ჩაატარა, საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე, მან დარჩენილი პერიოდისთვის უნდა ჩაატაროს:
- ა) ძირითადი პროცედურები, შუალედურ პერიოდში კონტროლის ტესტების ჩატარებასთან ერთად; ან
  - ბ) მხოლოდ დამატებითი ძირითადი პროცედურები, თუ გადაწყვეტს, რომ ეს საკმარისი იქნება იმისთვის, რომ დასაბუთებული საფუძველი შეიქმნას შუალედური თარიღისთვის გამოტანილი დასკვნების გასავრცელებლად საანგარიშგებო თარიღის მიმართ.

*ძირითადი ანალიზური პროცედურები*

7.3.16. თუ აუდიტორი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ძირითად ანალიზურ პროცედურებს ატარებს, მან უნდა:

- ა) განსაზღვროს ძირითადი ანალიზური პროცედურების რელევანტურობა ტესტის მიზნებისა და მოცემული მტკიცებ(ებ)ისთვის;
- ბ) შეაფასოს იმ მონაცემების საიმედოობა, რომელთა საფუძველზეც გამოითვალა აღრიცხვაში ასახული თანხების ან კოეფიციენტებისთვის მოსალოდნელი შედეგები, გაითვალისწინებს რა ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყაროს, ინფორმაციის შესაძარისობას, ხასიათსა და რელევანტურობას, აგრეთვე მისი მომზადების პროცესთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს;
- გ) გამოითვალოს აღრიცხული თანხების ან კოეფიციენტების მოსალოდნელი მნიშვნელობები და შეაფასოს, მოსალოდნელი მნიშვნელობა საკმარისად ზუსტია თუ არა იმისთვის, რომ გამოვლინდეს არსებითი უზუსტობები;
- დ) დაადგინოს მოსალოდნელ მაჩვენებლებსა (მნიშვნელობებს) და აღრიცხულ თანხებს შორის განსხვავების ის სიდიდე, რომელიც მისთვის მისაღებია (დასაშვებია) შემდგომი გამოკვლევის გარეშე; და
- ე) გამოიკვლიოს ნებისმიერი ცვალებადობა ან თანაფარდობა, რომელიც წინააღმდეგობაში მოდის სხვა შესაბამის ინფორმაციასთან, ან აუდიტორის მიერ გამოთვლილი მოსალოდნელი მნიშვნელობებისგან მნიშვნელოვანი სიდიდით განსხვავდება \_ ხელმძღვანელობის გამოკითხვისა და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებით ხელმძღვანელობის პასუხების შესახებ და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, თუკი ეს აუცილებელია მოცემულ გარემოებებში.

*საზოგადოდ, ძირითადი ანალიზური პროცედურები უფრო მიესადაგება დროში პროგნოზირებადი ოპერაციების დიდ მოცულობებს. დაგეგმილი ანალიზური პროცედურების ჩატარება ეფუძნება იმის მოლოდინს, რომ მონაცემებს შორის არსებობს გარკვეული ურთიერთკავშირები და ეს ურთიერთკავშირები ისევე გავრძელდება, თუ არ იარსებებს საპირისპირო ცნობილი გარემოებები. თუმცა, გარკვეული ანალიზური პროცედურის მიზანშეწონილობა დამოკიდებული იქნება აუდიტორის შეფასებაზე, რამდენად ეფექტიანად აღმოაჩენს იგი ისეთ უზუსტობას, რომელმაც ცალკე აღებულმა ან სხვა უზუსტობებთან გაერთიანების შედეგად, შესაძლოა ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობა.*

*აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, მოსალოდნელ შედეგებსა (მნიშვნელობებსა) და აღრიცხულ თანხებს შორის რა სიდიდის განსხვავება იქნება მისთვის მისაღები შემდგომი დეტალური გამოკვლევის გარეშე, გავლენას ახდენს არსებითობა, იმის შესაძლებლობის გათვალისწინებით, რომ უზუსტობამ, ცალკე აღებულმა ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, შეიძლება ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობა გამოიწვიოს. როდესაც შეფასებული რისკი იზრდება, აუდიტორი ამცირებს მოსალოდნელ შედეგებსა (მნიშვნელობებსა) და აღრიცხულ თანხებს შორის განსხვავების სიდიდეს, რომელიც მისთვის მისაღებია შემდგომი გამოკვლევის გარეშე, რათა აუდიტორმა მიიღოს სასურველი დონის სარწმუნო მტკიცებულებები.*

*ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები*

*ანალიზური პროცედურების ჩატარება შესაძლებელია სხვადასხვა ინსტრუმენტისა და მეთოდის, მათ შორის, ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების მეშვეობით. ტექნოლოგიების განვითარებამ, მონაცემების წყაროების რაოდენობისა და მრავალფეროვნების ზრდასთან ერთად, შესაძლოა აუდიტორს უფრო მეტი შესაძლებლობები მისცეს ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებისთვის ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას.*

*აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომია უამრავი საინფორმაციო წყარო (მაგალითად, სოციალური ქსელები და სხვა საინფორმაციო წყაროები, რომლებიც თავისუფლად არის ხელმისაწვდომი), თუმცა, ამ წყაროებიდან ზოგიერთი უფრო მეტად საიმედოა, ვიდრე სხვები. ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩასატარებლად ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება აუდიტორს საშუალებას*

აძლევს, უფრო მეტი შიდა და გარე წყაროდან მოიპოვოს ინფორმაცია და გაცილებით დიდი მოცულობის მონაცემები გამოიყენოს ანალიზში. მიუხედავად ამისა, არც ამ შემთხვევაში იცვლება აუდიტორის პასუხისმგებლობა ძირითად ანალიზურ პროცედურებში გამოყენებული მონაცემების საიმედოობის უზრუნველყოფაზე.

### აუდიტორული შერჩევა

7.3.17. თუ აუდიტორი შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ტესტირებისთვის საჭირო მუხლების შესარჩევად აუდიტორულ შერჩევას იყენებს, როგორც ინსტრუმენტს, მან:

- ა) უნდა გაითვალისწინოს კონკრეტული პროცედურის მიზანი და იმ გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლები, საიდანაც ადგენს შერჩევით ერთობლიობას;
- ბ) შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა ისე უნდა განსაზღვროს, რომ საკმარისი იყოს შერჩევის რისკის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად;
- გ) შერჩევითი ერთობლიობის ელემენტები იმგვარად უნდა შეარჩიოს, რომ გენერალური ერთობლიობის შემადგენელ ყველა მუხლს ჰქონდეს შერჩევის შანსი;
- დ) თითოეული შერჩეული მუხლის მიმართ უნდა ჩაატაროს ტესტის მიზნის შესაფერისი აუდიტის პროცედურები. როდესაც შერჩეული მუხლის მიმართ დაგეგმილი პროცედურის ჩატარება მიზანშეწონილი არ არის, აუდიტორმა სხვა მუხლი უნდა შეარჩიოს ამ პროცედურის ჩასატარებლად. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ან შესაფერისი ალტერნატიული პროცედურების ჩატარებას შერჩეული მუხლის მიმართ, მაშინ აუდიტორმა ეს მუხლი უნდა მიიჩნიოს გადახრად (კონტროლის ტესტების შემთხვევაში) ან უზუსტობად (ძირითადი ტესტების შემთხვევაში);
- ე) უნდა გამოიკვლიოს შერჩევით ერთობლიობაში გამოვლენილი გადახრების ან უზუსტობების ხასიათი და მათი გამომწვევი მიზეზები და შეაფასოს შესაძლო გავლენა აუდიტის მოცემული პროცედურის მიზანსა და აუდიტის სხვა სფეროებზე.

#### შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირების დროს აუდიტორს შეუძლია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- ტესტის მიზანი, აუდიტის პროცედურების ისეთი კომბინაცია, რომლის მეშვეობით, სავარაუდოდ, ყველაზე უკეთ მიიღწევა ტესტის მიზანი, რომელი მუხლები უნდა შეარჩიოს ამ მიზნის შესასრულებლად და განსახილველი მტკიცება;
- მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათი და გადახრის ან უზუსტობის გამომწვევი შესაძლო პირობები, ან ამ აუდიტის მტკიცებულებებთან დაკავშირებული სხვა მახასიათებლები აუდიტორს დაეხმარება იმის დადგენაში, რას წარმოადგენს ესა თუ ის გადახრა ან უზუსტობა და მონაცემების რომელი გენერალური ერთობლიობა უნდა გამოიყენოს შერჩევითი ერთობლიობის შესარჩევად.

გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლების განხილვისას აუდიტორს შეუძლია შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- ტესტირებისთვის გამიზნული გენერალური ერთობლიობის ელემენტები შეესაბამება თუ არა ტესტის მიზნებს. შერჩევის მეთოდი არ იძლევა ისეთი მუხლების გამოვლენის ან ტესტირების საშუალებას, რომლებიც ჩართული არ იყო გენერალურ ერთობლიობაში. მაგალითად, მოთხოვნების ნაშთების შერჩევითი ერთობლიობის გამოყენება შესაძლებელია მოთხოვნების არსებობის ტესტირებისთვის, მაგრამ ასეთი გენერალური ერთობლიობის გამოყენება არ გამოდგება მოთხოვნების სისრულის ტესტირებისთვის;
- გენერალური ერთობლიობის მოცულობა. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა შეუძლებელი იყოს სტატისტიკური დსკვნების გამოტანა, თუკი ტესტირებისთვის განკუთვნილი გენერალური ერთობლიობა ძალიან პატარაა შერჩევითი ერთობლიობის შესადგენად.

აუდიტორული შერჩევა შეიძლება ჩატარდეს არასტატისტიკური ან სტატისტიკური შერჩევის მეთოდების გამოყენებით. სტატისტიკური დასკვნების გამოტანა შესაძლებელია სტატისტიკური შერჩევითი ერთობლიობიდან. არასტატისტიკური შერჩევის გამოყენება შესაძლებელია სხვა აუდიტის პროცედურებთან ერთად, რომლებიც ჩატარდება იმავე მტკიცების მიმართ.

*შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა*

აუდიტორისთვის მისაღები შერჩევის რისკის დონე მოქმედებს შერჩევითი ერთობლიობის საჭირო მოცულობაზე. აუდიტორი რაც უფრო დაბალ რისკს მიიჩნევს მისაღებად, მით უფრო დიდი მოცულობის უნდა იყოს შერჩევითი ერთობლიობა. მე-6 დანართში განხილულია ისეთი ფაქტორების მაგალითები, რომლებიც გავლენას ახდენს კონტროლის ტესტებისა და ელემენტების ტესტებისთვის შესაფერისი შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე.

*ტესტირებისთვის მუხლების შერჩევა*

სტატისტიკური შერჩევის შემთხვევაში შერჩევითი ერთობლიობის მუხლები იმგავრად უნდა შეირჩეს, რომ თითოეულ მუხლს ჰქონდეს ცნობილი ალბათობა იმისა, რომ მოხვდება შერჩევით ერთობლიობაში. არასტატისტიკური შერჩევის შემთხვევაში, შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების შერჩევა ხდება მსჯელობის საფუძველზე. მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა შეარჩიოს რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობა და მიკერძოების თავიდან ასაცილებლად ისეთი მუხლების ამოარჩიოს, რომლებსაც მოცემული გენერალური ერთობლიობის ტიპური მახასიათებლები აქვს.

შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის ძირითადი მეთოდებია შემთხვევითი შერჩევა, სისტემური შერჩევა და უსისტემო შერჩევა.

- 7.3.18. ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი უზუსტობა ან გადახრა ანომალიაა, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს მაღალი დონის რწმუნება იმის თაობაზე, რომ მსგავსი უზუსტობა ან გადახრა არ არის შესაბამისი გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტაციული. აუდიტორმა ამგვარი დონის რწმუნება უნდა მოიპოვოს დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარებით, რომლებიც მიმართული იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაზე იმის თაობაზე, რომ ეს უზუსტობა ან გადახრა გავლენას არ ახდენს გენერალური ერთობლიობის დანარჩენ ნაწილზე.
- 7.3.19. ელემენტების ტესტების შემთხვევაში, აუდიტორმა შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი უზუსტობები უნდა გაავრცელოს გენერალურ ერთობლიობაზე.

*უზუსტობა, რომელიც ანომალიად იქნება მიჩნეული, არ უნდა გავრცელდეს გენერალური ერთობლიობის დანარჩენ ნაწილზე.*

7.3.20. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:

- ა) შერჩევითი ერთობლიობის შედეგები; და
- ბ) აუდიტორულმა შერჩევამ შექმნა თუ არა იმ გენერალურ ერთობლიობაზე დასკვნების გამოტანის დასაბუთებული საფუძველი, რომლის ტესტირებაც ჩატარდა.

*კონტროლის ტესტებისთვის შედგენილ შერჩევით ერთობლიობაში გამოვლენილმა გადახრების მოულოდნელმა მაღალმა დონემ შესაძლოა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასების გაზრდა, თუ აუდიტორი ვერ მოიპოვებს დამატებით აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც განამტკიცებს არსებითი უზუსტობის რისკის თავდაპირველ შეფასებას. ელემენტების ტესტებისთვის შედგენილ*

შერჩევით ერთობლიობაში გამოვლენილმა მოულოდნელად დიდი სიდიდის უზუსტობამ შესაძლოა აუდიტორი აიძულოს, რომ ოპერაციების რომელიმე კატეგორია ან ანგარიშის ნაშთი მიიჩნიოს არსებითად მცდარად, თუკი არ იარსებებს სხვა აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ადასტურებს არსებითი უზუსტობის არარსებობას. გარდა ამისა, ელემენტების ტესტების დროს აუდიტორის მიერ პროგნოზირებულ უზუსტობას მიმატებული ანომალიური უზუსტობა, თუ ასეთი არსებობს, წარმოადგენს გენერალურ ერთობლიობაში არსებული უზუსტობის აუდიტორისეულ საუკეთესო შეფასებას. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორული შერჩევის შედეგად ვერ შეიქმნა დასაბუთებული საფუძველი ტესტირებული გენერალური ერთობლიობის შესახებ დასკვნების გამოსატანად, აუდიტორს შეუძლია:

- ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს გამოვლენილი უზუსტობებისა და სხვა უზუსტობების არსებობის შესაძლებლობის გამოკვლევა და აუცილებელი კორექტირებების შეტანა; ან
- ზემოაღნიშნული დამატებითი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა მიუსადაგოს საჭირო რწმუნების დონის საუკეთესო გზით მიღწევის მიზანს. მაგალითად, კონტროლის ტესტების შემთხვევაში აუდიტორს შეუძლია გაზარდოს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა, ჩაატაროს სხვა კონტროლის პროცედურების ტესტირება ან შეცვალოს დაკავშირებული ძირითადი პროცედურები.

გარე დასტური

7.3.21. აუდიტორმა უნდა განიხილოს, აუცილებელია თუ არა გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების ჩატარება ძირითადი აუდიტის პროცედურების სახით.

გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების ჩატარება ხშირად სასარგებლოა მაშინ, როდესაც განსახილველი მტკიცება დაკავშირებულია ანგარიშების ნაშთებთან და მათ ელემენტებთან, თუმცა, დადასტურების პროცედურის გამოყენების არეალი მარტო ამით არ შემოიფარგლება. მაგალითად, აუდიტორს შეუძლია მოითხოვოს ხელშეკრულებების, შეთანხმებების ან სუბიექტსა და სხვა მხარეებს შორის შესრულებული ოპერაციების/გარიგებების პირობების დადასტურება. გარდა ამისა, გარე დადასტურების პროცედურების ჩატარება შესაძლებელია გარკვეული პირობების არარსებობის შესახებ აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლადაც.

7.3.22. როდესაც აუდიტორი გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურებს იყენებს, მან კონტროლი უნდა განახორციელოს:

- ა) დასადასტურებელი ან მოთხოვნილი ინფორმაციის განსაზღვრასა და შესაფერისი დამადასტურებელი მხარის შერჩევაზე;
- ბ) დასტურის მოთხოვნების შემუშავებაზე, მათ შორის, იმის დადგენაზე, სათანადოდ არის თუ არა მითითებული ადრესატი დასტურის მოთხოვნებში და ასევე შეიცავს თუ არა პასუხების უკან დასაბრუნებელ ინფორმაციას, რომელიც უშუალოდ აუდიტორს უნდა გაეგზავნოს; და
- გ) მოთხოვნების გაგზავნაზე, მათ შორის, დამადასტურებელი მხარისთვის საკონტროლო, განმეორებითი მოთხოვნების გაგზავნაზეც, აუცილებლობის შემთხვევაში.

7.3.23. თუ ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე, აუდიტორმა უნდა:

- ა) გაარკვიოს ხელმძღვანელობის უარის მიზეზები და მოიძიოს აუდიტის მტკიცებულებები მათი უარის მიზანშეწონილობისა და საფუძვლიანობის შესახებ;
- ბ) შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ხელმძღვანელობის უარი არსებითი უზუსტობის შესაფერისი რისკების, მათ შორის, თაღლითობის რისკის აუდიტორისეულ შეფასებაზე და აუდიტის სხვა პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე; და



გ) ჩაატაროს ალტერნატიული პროცედურები რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

- 7.3.24 თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ უსაფუძვლოა ხელმძღვანელობის უარი დასტურის მოთხოვნების გაგზავნაზე აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე, ან აუდიტორი ვერ შეძლებს რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას ალტერნატიული აუდიტის პროცედურებიდან, აუდიტორმა ამის შესახებ უნდა აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს ამგვარი უარის გავლენა აუდიტსა და აუდიტორის მოსაზრებაზე.<sup>13</sup>
- 7.3.25. თუ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ ფაქტორებს, რომლებიც ეჭვს ბადებს დასტურის მოთხოვნის პასუხის საიმედოობაზე, მან ეჭვის გასაქარწყლებლად უნდა მოიპოვოს დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებები. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ დასტურის მოთხოვნის პასუხი სანდო არ არის, მან უნდა შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ეს არსებითი უზუსტობის შესაფერისი რისკების, მათ შორის თაღლითობის რისკის შეფასებაზე და აუდიტის სხვა პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე.
- 7.3.26. თითოეულ უპასუხოდ დატოვებულ მოთხოვნასთან დაკავშირებით აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ალტერნატიული აუდიტის პროცედურები რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.
- 7.3.27. აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს გადახრები, რათა განსაზღვროს, არის თუ არა ისინი უზუსტობების არსებობის მიმანიშნებელი.
- 7.3.28. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, გარე მხარეთა დადასტურების პროცედურები უზრუნველყოფს თუ არა მას რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებებით, ან აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.

#### 7.4. აუდიტის სპეციფიკური სფეროები

*ფუნქციონირებადი საწარმო*

*აუდიტორს ევალება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და:*

- დასკვნის გამოტანა იმის შესახებ, მართებულია თუ არა, რომ ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის საფუძველზე; და
- მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით იმის დადგენა, ხომ არ არსებობს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა.

*აუდიტორს ზემოაღნიშნული ვალდებულებები იმ შემთხვევაშიც გააჩნია, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველები ხელმძღვანელობას ცალსახად არ ავალდებულებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასებას.*

- 7.4.1. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ ხელმძღვანელობის მიერ გამოტანილი დასკვნა.<sup>14</sup>

*სტანდარტის წინამდებარე ნაწილის მოთხოვნების თანახმად აუდიტორს ევალება სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ ხელმძღვანელობის მიერ გამოტანილი დასკვნის მართებულობის შეფასება. ბევრ შემთხვევაში, ნაკლებად რთული სუბიექტების ხელმძღვანელობას შესაძლოა მომზადებული არ ჰქონდეს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის დეტალური შეფასება, არამედ მისი შეფასება შესაძლოა ეყრდნობოდეს სუბიექტის ბიზნესისა და სამომავლო პერსპექტივის სიღრმისეულ ცოდნას. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სუბიექტის საშუალოვადიანი და გრძელვადიანი*

13. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.14.

14. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.17.

დაფინანსების საკითხების განხილვა ხელმძღვანელობასთან ერთად, იმ პირობით, თუ ხელმძღვანელობის გეგმების დადასტურება შესაძლებელია საკმარისი დოკუმენტური მტკიცებულებებით და ისინი არ ეწინააღმდეგება სუბიექტის შესახებ აუდიტორის მიერ შექმნილ წარმოდგენას. ამგვარად, აუდიტორს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის საკუთარი შეფასების დადასტურება შეუძლია მაგალითად, საკითხის განხილვის, გამოკითხვისა და შესაბამისი დამამტკიცებელი დოკუმენტაციის ინსპექტირების მეშვეობით.

ნაკლებად რთული სუბიექტებისთვის ხშირად მნიშვნელოვანია მესაკუთრე-მმართველების უწყვეტი მხარდაჭერა, რათა მათ საქმიანობა განაგრძონ, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმოებმა. როდესაც ნაკლებად რთული სუბიექტი მნიშვნელოვანწილად მესაკუთრე-მმართველისგან აღებული სესხით ფინანსდება, შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს, რომ არ მოხდეს ამ სახსრების გატანა (ამოღება მესაკუთრის მიერ). როდესაც სუბიექტი დამოკიდებულია მესაკუთრე-მმართველის დამატებით მხარდაჭერაზე, აუდიტორი განიხილავს, მესაკუთრე-მმართველს რამდენად შესწევს შესაბამისი შეთანხმებით დაკისრებული ვალდებულების შესრულების უნარი. ამასთან, აუდიტორს შეუძლია მესაკუთრე-მმართველისგან მოითხოვს წერილობითი დადასტურება ამგვარი მხარდაჭერის ვადებისა და პირობების და ასევე მისი განზრახვის, ან ამ შეთანხმების შესახებ მისი ახსნა-განმარტებების.

7.4.2. სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ ხელმძღვანელობის მიერ გამოტანილი დასკვნის შეფასებისას აუდიტორმა უნდა:

- ა) მოიცვას იგივე პერიოდი, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თავისი დასკვნის გამოსატანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად. თუ ეს პერიოდი ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდგომ 12 თვეზე ნაკლებია, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს შეფასების პერიოდის განვრცობა. თუ ხელმძღვანელობას არ სურს შეფასების გაკეთება ან შეფასების პერიოდის განვრცობა, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე.<sup>15</sup> და
- ბ) განიხილოს, ხელმძღვანელობისეული შეფასება მოიცავს თუ არა ყველანაირ რელევანტურ ინფორმაციას, რომელიც აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა აუდიტის შედეგად.

აუდიტორს მუდმივად უნდა ახსოვდეს იმის შესაძლებლობა, რომ იარსებებს ისეთი ცნობილი მოვლენები, წინასწარ დაგეგმილი ან სხვაგვარი, ან პირობები, რომლებიც მოხდება ხელმძღვანელობის შეფასებით მოცული პერიოდის შემდეგ, რამაც შესაძლოა ეჭვქვეშ დააყენოს ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლად ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის გამოყენების მართებულობა. რაც უფრო შორეულ მომავალში მოხდება ამგვარი მოვლენა ან შეიქმნება ამგვარი პირობები, მით უფრო მნიშვნელოვანი პრობლემები შეიძლება იყოს დაკავშირებული სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან, რაც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს მანამ, სანამ დამატებით რაიმეს მოიმოქმედებს.

7.4.3. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა იმის თაობაზე, მისთვის ცნობილი იყო თუ არა შეფასებისთვის გამოყენებული პერიოდის შემდგომ მომხდარი ან შექმნილი ისეთი მოვლენების ან პირობების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით.

7.4.4. თუ გამოვლინდება ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, აუდიტორმა, დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარებით, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა რაიმე სახის არსებითი განუსაზღვრელობა, მათ შორის, უნდა განიხილოს სიტუაციის შემამსუბუქებელი სათანადო ფაქტორები. ზემოაღნიშნული დამატებითი პროცედურები უნდა მოიცავდეს:

15. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.20.

- ა) ხელმძღვანელობისაგან ამგვარი შეფასების განხორციელების მოთხოვნას, თუ ხელმძღვანელობას არ შეუფასებია სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარი;
- ბ) ხელმძღვანელობის სამომავლო სამოქმედო გეგმების შეფასებას, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასებასთან, კერძოდ, სავარაუდოდ, გააუმჯობესებს თუ არა სიტუაციას აღნიშნული გეგმები და პრაქტიკულად განხორციელებადია თუ არა ისინი მოცემულ გარემოებებში;
- გ) თუ სუბიექტს გამოთვლილი აქვს ფულადი ნაკადების პროგნოზი და ამ პროგნოზის ანალიზი ზემოაღნიშნული მოვლენების ან პირობების სამომავლო შედეგების განხილვისთვის მნიშვნელოვანი ფაქტორია, რაც გასათვალისწინებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული ღონისძიებების გეგმის შეფასებისას:
  - (i) აუდიტორმა უნდა შეაფასოს იმ საბაზისო მონაცემების საიმედოობა, რომლებიც დამუშავდა ფულადი ნაკადების პროგნოზის გამოსათვლელად; და
  - (ii) დაადგინოს, სათანადოდ არის თუ არა დასაბუთებული პროგნოზის გამოსათვლელად გამოყენებული დამტკიცებები.
- დ) ნებისმიერი დამატებითი ფაქტის ან ინფორმაციის განხილვას, რომელიც ცნობილი გახდა ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული შეფასების თარიღის შემდეგ.

*არსებითი განუსაზღვრელობა იმ შემთხვევაში არსებობს, როდესაც განუსაზღვრელობის პოტენციური გავლენის სიდიდე და მისი მატერიალიზების ალბათობა იმგვარია, რომ, აუდიტორის შეფასებით, ამ განუსაზღვრელობის ხასიათისა და გავლენის შესახებ შესაფერისი ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით მენიშვნებში აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის უზრუნველსაყოფად (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში), ან იმისთვის, რომ ფინანსურმა ანგარიშგებამ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი (შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევაში).*

7.4.5. თუ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები მნიშვნელოვნად აგვიანებენ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებას ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს დაგვიანების მიზეზები. თუ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ დაგვიანება შეიძლება დაკავშირებული იყოს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასებასთან დაკავშირებულ მოვლენებთან ან პირობებთან, მან უნდა ჩაატაროს აუცილებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურები. ამასთან, უნდა გაითვალისწინოს ამ დაგვიანების გავლენა არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობის შესახებ გამოტანილ თავის დასკვნაზე.

*ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლა*

- 7.4.6. აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები, რომლებიც მიმართული იქნება:
- ა) მთავარი წიგნის მანუალური და ავტომატიზებული საბუღალტრო გატარებებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გაკეთებული კორექტირებების მართებულობის ტესტირებაზე, მათ შორის:
    - (i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში მონაწილე პირებს უნდა გამოჰკითხოს იმ შეუფერებელი ან უჩვეულო ქმედებების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია საბუღალტრო გატარებებისა და კორექტირებების დამუშავებასთან;
    - (ii) უნდა შეარჩიოს ისეთი საბუღალტრო გატარებები და კორექტირებები, რომლებიც გაკეთდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს; და
    - (iii) უნდა განიხილოს, აუცილებელია თუ არა პერიოდის განმავლობაში განხორციელებული საბუღალტრო გატარებებისა და კორექტირებების ტესტირება.
  - ბ) სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვაზე, მიკერძოების გამოვლენის მიზნით და შეაფასოს, მიკერძოების გამომწვევი გარემოებები, თუკი ასეთი არსებობს, წარმოქმნის თუ არა თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს. მიმოხილვისას აუდიტორმა უნდა:

- (i) შეაფასოს, ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული განსჯა და მიღებული გადაწყვეტილებები, თუნდაც ისინი ინდივიდუალურად დასაბუთებული იყოს, მიანიშნებს თუ არა ხელმძღვანელობის სავარაუდო მიკერძოებაზე, რაც შეიძლება თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს წარმოქმნიდეს. თუ ასეა, აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს სააღრიცხვო შეფასებების საიმედოობა მთლიანობაში; და
  - (ii) ჩაატაროს იმ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის განსჯისა და დაშვებების რეტროსპექტიული მიმოხილვა, რომლებიც ასახულია წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- გ) ისეთ მნიშვნელოვან უჩვეულო ოპერაციებზე, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, ან სხვა მხრივ ჩანს უჩვეულო, რათა შეაფასოს, ამ ოპერაციების კომერციული მოტივი (ამ მისი უქონლობა) მიანიშნებს თუ არა, რომ მათი განხორციელების მიზანი შეიძლება ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება ან აქტივების უკანონო მითვისების დამალვა;
- დ) ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის გვერდის ავლასთან დაკავშირებულ გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებაზე, იმგვარად, რაც უკვე არ გაუკეთებია (ა)-(გ) პუნქტების შესაბამისად.

*მიუხედავად იმისა, რომ ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკის დონე სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სუბიექტში, ასეთი რისკი ყოველთვის იარსებებს ყველა სუბიექტში. ვინაიდან შეუძლებელია იმის წინასწარ განჭვრეტა, რა გზით მოხდება ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის საშუალებების გვერდის ავლა, ეს რისკი თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკად მიიჩნევა და, მაშასადამე, მნიშვნელოვანი რისკია.*

*თაღლითობით გამოწვეული ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა ხშირად დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის მანიპულაციასთან, საბუღალტრო წიგნებში არასათანადო ან უნებართვო ჩანაწერების შეტანით. ამის გაკეთება შესაძლებელია ნებისმიერ დროს წლის განმავლობაში ან/და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ან შესაძლოა ხელმძღვანელობამ ისეთი კორექტირებები შეიტანოს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ თანხებში, რაც ასახული არ არის საბუღალტრო გატარებებში, მაგალითად, რეკლასიფიკაციის მეშვეობით.*

**ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები**

*თუ სუბიექტში მთავარი წიგნის საწარმოებლად მანუალური სისტემები გამოიყენება, არასტანდარტული ბუღალტრული გატარებების გამოვლენა შესაძლებელია საბუღალტრო წიგნების, ჟურნალებისა და დამამტკიცებელი დოკუმენტაციის ინსპექტირებით. თუმცა, როდესაც მთავარი წიგნის საწარმოებლად და ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ავტომატიზებული პროცედურები გამოიყენება, ამგვარი ჩანაწერები შესაძლოა მხოლოდ ელექტრონული ფორმით არსებობდეს და, ამის გამო, მათი დადგენა შეიძლება უფრო იოლი იყოს ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებით.*

**დაკავშირებული მხარეები**

7.4.7. აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რათა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ, მათ შორის, უნდა ჩაატაროს ინსპექტირება:

- ა) ბანკებისა და იურისტების დასტურის წერილების, რომლებიც მოიპოვა აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას;
- ბ) აქციონერთა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კრებებისა და სხდომების ოქმების; და

გ) სხვა ისეთი ჩანაწერების ან დოკუმენტების, რომლის ინსპექტირებასაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.

7.4.8. თუ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ შეთანხმებებს ან ინფორმაციას, რომლებიც დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ურთიერთობების ან ოპერაციების არსებობაზე მიანიშნებს, რომლებიც ადრე არ გამოუვლენია ხელმძღვანელობას, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია მან ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, შესაბამისი გარემოებები ადასტურებს თუ არა ამ ურთიერთობების ან ოპერაციების არსებობას.

7.4.9. თუ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ დაკავშირებულ მხარეებს ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებს, რომლებიც ადრე არ გამოუვლენია ხელმძღვანელობას, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია მან ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს, აუდიტორმა:

- ა) იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებული მოთხოვნები:
  - (i) ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს ახლად გამოვლენილი დაკავშირებული მხარის ყველა ოპერაციის იდენტიფიკაცია, რათა ისინიც შეაფასოს; და
  - (ii) გამოკითხვებით უნდა გაარკვიოს, რატომ ვერ მოხერხდა აღნიშნული ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოვლენა, ან მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული სუბიექტის კონტროლის მექანიზმების მეშვეობით;
- ბ) უნდა ჩაატაროს შესაფერისი ძირითადი აუდიტის პროცედურები ამგვარ ახლად გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეებთან ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებთან მიმართებით;
- გ) ხელახლა უნდა განიხილოს რისკი იმისა, რომ შეიძლება არსებობდეს სხვა დაკავშირებული მხარეები ან დაკავშირებულ მხარეთა სხვა მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც ადრე არ გამოუვლენია ხელმძღვანელობას, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია მან ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები; და
- დ) თუ ჩანს, რომ ხელმძღვანელობამ ეს ინფორმაცია განზრახ არ გაამჟღავნა (და, მაშასადამე, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის მაჩვენებელია), უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე.

მოსაზრებები ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც გარიგების გუნდში გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა წევრებიც არიან

7.4.10. თუ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ დაკავშირებულ მხარეებს ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებს, რომლებიც ადრე არ გამოუვლენია ხელმძღვანელობას, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია მან ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს, მან დაუყოვნებლივ უნდა მიაწოდოს შესაბამისი ინფორმაცია გარიგების გუნდის სხვა წევრებს.

7.4.11. დაკავშირებულ მხარეთა ისეთ მნიშვნელოვან ოპერაციებთან მიმართებით, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, აუდიტორმა:

- ა) უნდა ჩაატაროს შესაბამისი ხელშეკრულებების ან შეთანხმებების ინსპექტირება, თუ ასეთი არსებობს და შეაფასოს:
  - (i) ამ ოპერაციების კომერციული მოტივი (ან მისი უქონლობა) მიანიშნებს თუ არა, რომ მათი განხორციელების მიზანი შეიძლება ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება ან აქტივების უკანონო მითვისების დამალვა;
  - (ii) მოცემული ოპერაციების პირობები შესაბამისობაშია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორისთვის მიცემულ განმარტებებთან; და
  - (iii) აღნიშნული ოპერაციები სათანადოდ არის თუ არა აღრიცხული, ფინანსური ანგარიშგებაში წარდგენილი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად.

ბ) უნდა მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ სათანადოდ იყო ავტორიზებული და დამტკიცებული ეს ოპერაციები.

7.4.12. თუ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ მნიშვნელოვან ოპერაციებს, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, მან უნდა გამოჰკითხოთ ხელმძღვანელობას ამ ოპერაციების ხასიათის/არსის შესახებ და დაადგინოს, ამ ოპერაციებში მონაწილეობდნენ თუ არა დაკავშირებული მხარეები.

7.4.13. თუ ხელმძღვანელობას ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი აქვს მტკიცებას იმის შესახებ, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები განხორციელდა „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით შესრულებული ოპერაციების ანალოგიური პირობებით, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები ამ მტკიცების შესახებ.

#### სააღრიცხვო შეფასებები

7.4.14. აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების, მათ შორის, განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის შესახებ.

7.4.15. მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით აუდიტორის მიერ ჩატარებული დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებასთან, უნდა მოიცავდეს ერთ ან რამდენიმე ქვემოთ განხილულ მიდგომას:

- ა) აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან (იხ. პუნქტი 7.4.16);
- ბ) იმის გარკვევა, როგორ გამოითვალა ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასებები (იხ. პუნქტები 7.4.17-7.4.18);
- გ) საკუთარი წერტილოვანი შეფასების ან დიაპაზონის განსაზღვრა სააღრიცხვო შეფასებებისთვის (იხ. პუნქტი 7.4.19).

ნაკლებად რთული სუბიექტებისთვის შესაფერისი ბევრი სააღრიცხვო შეფასების სპეციფიკის გათვალისწინებით სააღრიცხვო შეფასების საბოლოო შედეგი შესაძლოა ცნობილი გახდეს აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან მოპოვებულმა აუდიტის მტკიცებულებებმა შესაძლოა აუდიტორი უზრუნველყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების შესახებ. თუმცა, ზოგიერთი სააღრიცხვო შეფასების შემთხვევაში, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენების შედეგად შესაძლოა ვერ მიიღოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის შესახებ, ეს სააღრიცხვო შეფასება არის თუ არა დასაბუთებული ან მიუღებელი (მაგალითად, როდესაც მოვლენები ან პირობები ვითარდება მხოლოდ ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში). ასეთ შემთხვევაში დამატებითა აუდიტის პროცედურებმა უნდა მოიცვას (ბ) ან (გ) პუნქტში აღწერილი მიდგომები.

#### აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან

7.4.16. როდესაც აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას ითვალისწინებს აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ამგვარი აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია თუ არა, რისთვისაც მხედველობაში უნდა მიიღოს ის ფაქტი, რომ მოცემულ მოვლენასა და შეფასების თარიღს შორის პერიოდში გარემოებებსა და სხვა შესაფერისი პირობებში მომხდარი ცვლილებები შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ამგვარი მტკიცებულებების რელევანტურობაზე.

სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული პროცესის ტესტირება

7.4.17. როდესაც აუდიტორი ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული პროცესის ტესტირებას ატარებს, დამატებითი აუდიტის პროცედურები მიმართული უნდა იყოს შემდეგი საკითხების დადგენაზე:

- ა) შერჩეული მეთოდი მისაღებია თუ არა;
- ბ) გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები და მონაცემები ურთიერთთავსებადი და შესაფერისია თუ არა და მათი მთლიანობა დაცულია თუ არა შერჩეული მეთოდის გამოყენებისას;
- გ) მისაღებია თუ არა წინა პერიოდების შემდგომ მეთოდში, მნიშვნელოვან დაშვებებსა და მონაცემებში განხორციელებული ცვლილებები;
- დ) ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს თუ არა რაიმე კონკრეტული ზომების მიღება;
- ე) მეთოდის, მნიშვნელოვანი დაშვებების და მონაცემების შერჩევის დროს ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული განსჯა და მიღებული გადაწყვეტილებები ხომ არ მიანიშნებს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებაზე, ხოლო თუ გამოვლინდება ამგვარი ნიშნები, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს მათი გავლენა აუდიტზე. თუ ხელმძღვანელობის განზრახვა მომხმარებლების შეცდომაში შეყვანაა, მაშინ ხელმძღვანელობის მიკერძოება, თავისი არსით, თაღლითობაა;
- ვ) მონაცემები რელევანტური და საიმედოა თუ არა მოცემულ გარემოებებში;
- ზ) არითმეტიკულად სწორია თუ არა გამოთვლები და თანამიმდევრულად გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ განსჯა.

*მეთოდი, მნიშვნელოვანი დაშვებები და მონაცემები*

როდესაც აუდიტორი აფასებს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მეთოდის, მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მონაცემების და, შესაბამის შემთხვევაში, წინა პერიოდის შემდეგ განხორციელებული მათი ცვლილების მიზანშეწონილობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით, შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების განხილვა:

- ამა თუ იმ მეთოდის, დაშვებისა და მონაცემების შერჩევის ხელმძღვანელობისეული არგუმენტები;
- ეს მეთოდი, დაშვება და მონაცემები მოცემული გარემოებებისთვის შესაფერისია თუ არა კონკრეტული სააღრიცხვო შეფასების ხასიათის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებისა და ასევე სუბიექტის ბიზნესისა და იმ დარგისა და გარემოს გათვალისწინებით, სადაც ის საქმიანობს;
- წინა პერიოდის შემდეგ მეთოდის, დაშვებისა და მონაცემების შეცვლისას გათვალისწინებული იყო თუ არა ახალი გარემოებები ან ახალი ინფორმაცია. თუ ასე არ არის, ცვლილება შესაძლოა არ იყოს დასაბუთებული და არც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს შეესაბამებოდეს. სააღრიცხვო შეფასების თვითნებურმა ცვლილებამ შესაძლოა არსებითი უზუსტობები გამოიწვიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ამგვარი ცვლილება შეიძლება ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებაზე მიანიშნებდეს;
- თუ ხელმძღვანელობამ დაადგინა, რომ სხვადასხვა მეთოდით მნიშვნელოვნად განსხვავებული შეფასებები მიიღება – როგორ გამოიკვლია ხელმძღვანელობამ ამ განსხვავებების მიზეზები;
- მნიშვნელოვანი დაშვებები წინააღმდეგობაში ხომ არ მოდის ერთმანეთთან და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში გამოყენებულ დაშვებებთან.

7.4.18. აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები მიმართული უნდა იყოს იმის დადგენაზე, ხელმძღვანელობამ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, სათანადოდ გამოიკვლია თუ არა შეფასების განუსაზღვრელობა და ეს განუსაზღვრელობა შეამცირა თუ არა

სათანადო წერტილოვანი შეფასებების შერჩევით, ასევე შეიმუშავა თუ არა დაკავშირებული გასამყდვენებელი ინფორმაცია. თუ ხელმძღვანელობას ეს არ გაუკეთებია:

- ა) აუდიტორმა უნდა მოსთხოვოს მას დამატებითი პროცედურების ჩატარება შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად ან შესამცირებლად – შერჩეული საკუთარი წერტილოვანი შეფასების გადახედვითა და შეცვლით, ან დამატებითი ინფორმაციის გამყდვენებით განმარტებით მნიშვნელობაში ამ შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით; ხოლო
- ბ) თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ აუდიტორის მოთხოვნის საპასუხო ხელმძღვანელობის ქმედება, შესაძლებლობის ფარგლებში, საკმარისად არ ამცირებს შეფასების განუსაზღვრელობას, მან თვითონ უნდა შეიმუშაოს საკუთარი წერტილოვანი შეფასება ან დიაპაზონი სააღრიცხვო შეფასებებისთვის.

*თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ზუსტად არ ადგენს, როგორ უნდა შეირჩეს წერტილოვანი შეფასება შესაძლო დასაბუთებული შედეგებიდან, ან არ მოითხოვს რაიმე კონკრეტული ინფორმაციის გამყდვენებას, ხელმძღვანელობისეული განსჯა და მისი გადაწყვეტილება მნიშვნელოვანი ფაქტორია, რომელიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შერჩეული წერტილოვანი შეფასებისა და მასთან დაკავშირებით გამყდვენებული ინფორმაციის მიზანშეწონილობის შეფასებისას.*

*კერძოდ, ხელმძღვანელობის მიერ შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით გამყდვენებული ინფორმაციის შესაფასებლად, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა განიხილოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც შესაძლოა მოითხოვდეს შემდეგი ინფორმაციის გამყდვენებას:*

- სააღრიცხვო შეფასების სიდიდე (თანხა), მისი გამოთვლის პროცესის ხასიათის აღწერა და მისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვების ახსნა; და
- არსებითი ინფორმაცია სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ, რომელიც შესაძლოა საჭიროებდეს ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან ან განსაკუთრებით მნიშვნელოვან განსჯას, ასევე ინფორმაცია მომავალთან დაკავშირებული მნიშვნელოვან დაშვებების, ან შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყაროების შესახებ.

წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა აუდიტორის მიერ

7.4.19. როდესაც აუდიტორი ადგენს/ითვლის წერტილოვანი შეფასებას ან შეფასებების დიაპაზონს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული წერტილოვანი შეფასების მიზანშეწონილობის შესაფასებლად, მისი დამატებითი აუდიტის პროცედურები უნდა მოიცავდეს ისეთ აუდიტის პროცედურებს, რომ აუდიტორმა:

- ა) შეაფასოს, ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მეთოდები, დაშვებები ან მონაცემები მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების კონტექსტში; და
- ბ) დაადგინოს, რომ ეს დიაპაზონი მხოლოდ ისეთ თანხებს მოიცავს, რომლებიც გამყარებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით.

*აუდიტორის გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, წერტილოვანი შეფასება განსაზღვროს თუ შეფასებების დიაპაზონი, შეიძლება დამოკიდებული იყოს სააღრიცხვო შეფასების ხასიათსა და არსებულ ვითარებაში აუდიტორის პროფესიულ განსჯაზე. მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასების ხასიათიდან გამომდინარე შეიძლება ზოგჯერ შესაძლო შედეგების ნაკლები ცვალებადობა იყოს გონივრულად მოსალოდნელი. ასეთ შემთხვევაში, შესაძლოა წერტილოვანი შეფასების განსაზღვრა უფრო ეფექტური მიდგომა იყოს, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც შესაძლებელია მისი მაღალი სიზუსტით განსაზღვრა.*

*მართალია, აუდიტორს ევალება იმის დადგენა, რომ დიაპაზონი მხოლოდ ისეთ თანხებს მოიცავდეს, რომლებიც დასტურდება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით, მაგრამ ეს იმას არ*



ნიშნავს, რომ აუდიტორმა აუდიტის მტკიცებულებები ცალ-ცალკე უნდა მოიპოვოს დიაპაზონის ფარგლებში თითოეული შესაძლო შედეგის გასამყარებლად. ამის ნაცვლად, აუდიტორი, სავარაუდოდ, მტკიცებულებებს მოიპოვებს იმის თაობაზე, რომ შესაძლო შედეგების მოცემული დიაპაზონის ორივე ბოლო/ზღვრული მნიშვნელობა დასაბუთებულია მოცემულ გარემოებებში და ამით დაამტკიცებს, რომ დიაპაზონის ფარგლებში ამ ორ მნიშვნელობას შორის მოქცეული სიდიდეებიც დასაბუთებულია.

მარაგი

7.4.20. თუ მარაგი არსებითაა ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ:

- ა) მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრების გზით, თუ ეს შეუძლებელი არ არის, რათა:
  - (i) შეაფასოს ხელმძღვანელობის ინსტრუქციები და პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია სუბიექტის მარაგების დათვლის შედეგების აღრიცხვისა და მათზე კონტროლის განხორციელებისთვის;
  - (ii) დააკვირდეს ხელმძღვანელობის მიერ მარაგის ინვენტარიზაციისთვის დადგენილი პროცედურების შესრულების პროცესს;
  - (iii) ჩაატაროს მარაგის ინსპექტირება; და
  - (iv) მარაგის დათვლის ტესტები;
- ბ) აუდიტის პროცედურების ჩატარებით სუბიექტის მარაგის საბოლოო ჩანაწერებზე, რათა განსაზღვროს, ზუსტად ასახავს თუ არა ეს ჩანაწერები მარაგის ინვენტარიზაციის ფაქტობრივ შედეგებს; და
- გ) აუდიტის პროცედურების ჩატარებით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, სათანადოდ აისახა თუ არა მარაგის ინვენტარიზაციის თარიღსა და სუბიექტის საანგარიშგებო თარიღს შორის დროის მონაკვეთში მარაგში მომხდარი ცვლილებები \_ იმ შემთხვევაში, თუ მარაგის ინვენტარიზაცია არ ტარდება სუბიექტის საანგარიშგებო თარიღისთვის.

7.4.21. თუ გაუთვალისწინებელი გარემოებების გამო აუდიტორი ვერ შეძლებს მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრებას, მან სხვა დღეს უნდა ჩაატაროს ზოგიერთი სახის მარაგის ინვენტარიზაცია, ან აწარმოოს დაკვირვება მარაგის ზოგიერთი ელემენტის ინვენტარიზაციაზე/დათვლაზე და აუდიტის პროცედურები ჩაატაროს ამ ორ თარიღს შორის დროის მონაკვეთში შესრულებულ ოპერაციებზე. თუ მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება შეუძლებელია, მაშინ აუდიტორმა ალტერნატიული პროცედურები უნდა ჩაატაროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ, ან თუ ამის გაკეთება შეუძლებელია, განსაზღვროს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე.<sup>16</sup>

გარკვეულ გარემოებებში, მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება შესაძლოა შეუძლებელი იყოს, რაც შეიძლება გამოწვეული იყოს ისეთი ფაქტორებით, როგორც არის მარაგის ხასიათი და მათი ადგილმდებარეობა, მაგალითად, როდესაც მარაგი ისეთ რეგიონში მდებარეობს, სადაც აუდიტორის უსაფრთხოებას შეიძლება საფრთხე ემუქრებოდეს. თუმცა, ჩვეულებრივი მიზეზი იმისა, რომ აუდიტორისთვის მოუხერხებელია მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრება, ასევე სირთულის, დროის ან დანახარჯების საკითხი თავისთავად არ არის საკმარისი არგუმენტი იმისა, რომ დასაბუთდეს აუდიტორის გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, რომ შეუძლებელია ინვენტარიზაციაზე დასწრება.

ზოგ შემთხვევაში, როდესაც მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრება შეუძლებელია, შეიძლება აუდიტორმა მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შეძლოს ალტერნატიული აუდიტის პროცედურების ჩატარებით, მაგალითად, ინვენტარიზაციის თარიღის წინა მახლობელ პერიოდში ნაყიდი მარაგის გარკვეული ელემენტების ინვენტარიზაციის შემდგომ პერიოდში გაყიდვის დოკუმენტაციის ინსპექტირებით შესაძლოა აუდიტორმა მოიპოვოს

16. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.15.

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ. თუმცა, სხვა შემთხვევაში, შეიძლება შესაძლებელი არ იყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მარაგის არსებობასა და მდგომარეობაზე ალტერნატიული პროცედურების ჩატარებით. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს მოეთხოვება მოსაზრების მოდიფიცირება აუდიტორის დასკვნაში, აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის საფუძველზე.

7.4.22. როდესაც ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითია მარაგი, რომელიც მესამე მხარესთან ინახება და მისი კონტროლის ქვეშ იმყოფება, აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები ამ მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ უნდა მოიპოვოს მარაგის რაოდენობისა და მდგომარეობის დადასტურებით, ან მარაგის ინსპექტირებით, ან გარემოებების შესაფერისი სხვა აუდიტის პროცედურების ჩატარებით.

#### სასამართლო პროცესი და პრეტენზიები/სარჩევები

7.4.23. აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები სუბიექტის წინააღმდეგ აღძრული ისეთი სასამართლო პროცესისა და სარჩევების დასადგენად, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკი, მათ შორის, ჩაატაროს:

- ა) ხელმძღვანელობისა და, როდესაც შესაფერისია, სუბიექტის სხვა თანამშრომლების, მათ შორის, სუბიექტის შიდა იურისტის გამოკითხვა;
- ბ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა სხდომების ოქმებისა და სუბიექტსა და მის გარე იურისტს შორის მიმოწერის მასალის ინსპექტირება; და
- გ) იურიდიული ხარჯების ანგარიშების ინსპექტირება.

7.4.24. თუ აუდიტორი აფასებს სასამართლო პროცესთან ან პრეტენზიებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკს, ან როდესაც ჩატარებული აუდიტის პროცედურებიდან ჩანს, რომ შეიძლება სუბიექტის წინააღმდეგ არსებობდეს არსებითი სასამართლო პროცესი ან პრეტენზიები/სარჩევები, აუდიტორმა, წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარებასთან ერთად, უნდა სცადოს სუბიექტის გარე იურისტთან პირადად დაკავშირება. აუდიტორმა ეს უნდა გააკეთოს ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული გამოკითხვის წერილის მეშვეობით, რომელსაც თვითონ აუდიტორი გააგზავნის, სადაც სუბიექტის გარე იურისტს პირდაპირ აუდიტორისთვის სთხოვენ პასუხის გაგზავნას.<sup>17</sup>

7.4.25. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა წარმოადგინოს მოდიფიცირებული მოსაზრება<sup>18</sup> იმ შემთხვევაში, თუ:

- ა) ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს, აუდიტორს ნება დართოს სუბიექტის გარე იურისტებთან დაკავშირების ან შეხვედრის, ან სუბიექტის გარე იურისტი აცხადებს უარს, სათანადოდ უპასუხოს აუდიტორის გამოკითხვის წერილს, ან აკრძალულია პასუხის გაცემა; და
- ბ) აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას ალტერნატიული აუდიტის პროცედურების ჩატარებითაც.

#### აუდიტის პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევებისთვის

7.4.26. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვის მდგომარეობის შესახებ, რომლებიც, ჩვეულებრივ, მიიჩნევა, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და

17. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.14.

18. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.16.

განმარტებით შენიშვნებში გასამყდვენებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე.<sup>19</sup>

7.4.27. თუკი აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტობრივ ან საეჭვო შემთხვევებს, მან:

- ა) უნდა შეისწავლოს ამ დარღვევის ხასიათი და გარემოებები და მოიპოვოს დამატებით ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამ დარღვევის შესაძლო გავლენის შესაფასებლად;
- ბ) ხელმძღვანელობასთან და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად უნდა განიხილოს გამოვლენილი დარღვევები, თუ ამის გაკეთება არ იკრძალება კანონმდებლობით;
- გ) თუ შეუძლებელია საკმარისი ინფორმაციის მოპოვება კანონმდებლობის საეჭვო დარღვევის შესახებ, უნდა შეაფასოს ამ საკითხზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების უქონლობის გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე; და ასევე
- დ) უნდა შეაფასოს კანონმდებლობის გამოვლენილი ფაქტობრივი ან საეჭვო დარღვევის გავლენა აუდიტის სხვა ასპექტებზე, როგორც არის, მაგალითად აუდიტორისეული რისკის შეფასება და ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობა და მიიღოს შესაფერისი ზომები.<sup>20</sup>

*მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურების გამოყენება*

7.4.28. თუ სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას იყენებს, აუდიტორმა უნდა:

- ა) განსაზღვროს, არსებობს თუ არა სუბიექტში ფინანსური ანგარიშგების სათანადო მტკიცებებთან დაკავშირებული საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები; ხოლო თუ არ არსებობს
- ბ) ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

*საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუდიტორმა შესაძლოა მიზანშეწონილად მიიჩნიოს შემდეგი პროცედურების ჩატარება:*

- მომხმარებელი სუბიექტის ჩანაწერებისა და დოკუმენტების ინსპექტირება;
- მომსახურე ორგანიზაციის ჩანაწერებისა და დოკუმენტების ინსპექტირება;
- მომსახურე ორგანიზაციისგან დასტურის მოპოვება ნაშთებისა და ოპერაციების შესახებ იმ შემთხვევაში, თუ მომხმარებლის სუბიექტი აწარმოებს ამ ნაშთებისა და ოპერაციების საკუთარ დამოუკიდებელ ჩანაწერებს.

*ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება*

7.4.29. თუ ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებით არის მომზადებული ინფორმაცია, რომლის გამოყენებასაც აუდიტორი აპირებს აუდიტის მტკიცებულების სახით, მან, გაითვალისწინებს რა ამ ექსპერტის სამუშაოს მნიშვნელობას აუდიტორის მიზნებისთვის, უნდა შეაფასოს ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენების მიზანშეწონილობა აუდიტის მტკიცებულების სახით შესაბამისი მტკიცების შესახებ.

*ხელმძღვანელების ექსპერტის სამუშაოს მიზანშეწონილობის შეფასებისას შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების განხილვა:*

19. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.10.  
20. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტები 9.5.11, 9.5.12 და 9.5.1.13.

- ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების ან მისი დასკვნების რელევანტურობა და დასაბუთებულობა, მათი თავსებადობა აუდიტის სხვა მტკიცებულებებთან და სათანადოდ არის თუ არა ასახული ისინი ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- თუ ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოში გამოყენებულია მნიშვნელოვანი დაშვებები და მეთოდები, ამ დაშვებებისა და მეთოდების რელევანტურობა და დასაბუთებულობა;
- თუ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო მოიცავს მნიშვნელოვანი მოცულობის პირველადი მონაცემების გამოყენებას - ამ პირველადი მონაცემების რელევანტურობა, სისრულე და სისწორე; და
- თუ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო მოიცავს გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მიღებულ ინფორმაციას - ამ ინფორმაციის რელევანტურობა და საიმედოობა.

#### აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება

- 7.4.30. თუ აუდიტორი გადაწყვეტს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებას, მან უნდა შეაფასოს ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობა, მათ შორის:
- ა) ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების რელევანტურობა და დასაბუთებულობა და მათი შესაბამისობა აუდიტის სხვა მტკიცებულებებთან;
  - ბ) თუ ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მეთოდების გამოყენებას, აღნიშნული დაშვებებისა და მეთოდების მიზანშეწონილობა და დასაბუთებულობა მოცემული სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით; და
  - გ) თუ ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს პირველადი მონაცემების გამოყენებას, რაც მნიშვნელოვანია მისი სამუშაოსთვის, მაშინ ამ პირველადი მონაცემების რელევანტურობა, სისრულე და სისწორე.
- 7.4.31. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო აუდიტორის მიზნებისთვის შესაფერისი არ არის, მან ექსპერტთან უნდა შეათანხმოს და დაავალოს მას დამატებითი სამუშაოს შესრულება, ან თვითონ ჩაატაროს მოცემული გარემოებების შესაფერისი დამატებითი აუდიტის პროცედურები.

## 7.5. უზუსტობების დაგროვება

- 7.5.1. აუდიტორმა უნდა დააგროვოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ყველა უზუსტობა, გარდა აშკარად ტრივიალური უზუსტობებისა.

*აშკარად ტრივიალური უზუსტობები სრულიად განსხვავდება (უფრო პატარა) სიდიდით ან თავისი ბუნებით იმ უზუსტობებისგან, რომლებიც არსებითად მიიჩნევა და, ამავე დროს, ისეთი უზუსტობებია, რომლებიც აშკარად უმნიშვნელოა, ინდივიდუალურადაც ან ერთობლიობაშიც და ნებისმიერი კრიტერიუმის მიხედვითაც, როგორც არის უზუსტობის ხასიათი, სიდიდე ან გარემოებები. როდესაც რაღაც გაურკვეველობა არსებობს იმასთან დაკავშირებით, ერთი ან რამდენიმე მუხლი აშკარად ტრივიალური არის თუ არა, ასეთი უზუსტობა არ მიიჩნევა აშკარად ტრივიალურად.*

- 7.5.2. აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს აუდიტის პროცესში დაგროვილი ყველა უზუსტობის გასწორება.
- 7.5.3. თუ აუდიტორის მოთხოვნით ხელმძღვანელობამ შეამოწმა ოპერაციების ესა თუ ის კატეგორია, ანგარიშის ნაშთი ან შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია და გაასწორა გამოვლენილი უზუსტობები, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები იმის დასადგენად, ხომ არ დარჩა შეუსწორებელი უზუსტობები.

*მაგალითად, ასეთი რამ აუდიტორმა შეიძლება მოითხოვოს იმ შემთხვევაში, როდესაც შერჩევით ერთობლიობაში გამოვლენილ უზუსტობებს გაავრცელებს მთლიან გენერალურ ერთობლიობაზე, საიდანაც შეადგინა შერჩევითი ერთობლიობა.*

7.5.4. თუ აუდიტორი აუდიტის პროცესში გამოავლენს რაიმე უზუსტობას, მან უნდა შეაფასოს, ეს უზუსტობა თაღლითობის მიმანიშნებელია თუ არა. თუ არსებობს თაღლითობის რაიმე ნიშანი, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტის სხვა ასპექტებზე, მათ შორის, გამოვლენილ და შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე, ასევე ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობაზე.

*ვინაიდან თაღლითობა გულისხმობს თაღლითობის ჩადენის მოტივის ან ზეწოლის, ან შეცნობილი შესაძლებლობის არსებობას, ან ამგვარი ქმედების გარკვეულ გამართლებას, ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ თაღლითობის ფაქტი იზოლირებული შემთხვევა იყოს. შესაბამისად, მრავალი უზუსტობის არსებობა, თუნდაც მათი ერთობლივი ეფექტი არსებითი არ იყოს, შესაძლოა მაინც თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის მიმანიშნებელი იყოს.*

7.5.5. თუ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება თაღლითობით იყოს გამოწვეული და ეჭვი გაუჩნდება, რომ თაღლითობაში ხელმძღვანელობაა გარეული, აუდიტორმა:

- ა) ხელახლა უნდა შეაფასოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები და ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის შემუშავებული პროცედურები; ან
- ბ) განიხილოს, გარემოებები ან პირობები მიანიშნებს თუ არა იმ სავარაუდო ფარულ გარიგებაზე, რომელშიც მონაწილეობენ თანამშრომლები, ხელმძღვანელობა ან მესამე მხარეები – როდესაც ხელახლა განიხილავს ადრე მოპოვებული მტკიცებულებების საიმედოობას.

*გამოვლენილი ან საეჭვო თაღლითობის გავლენა და შესაბამისი შედეგები დამოკიდებულია კონკრეტულ გარემოებებზე. მაგალითად, სხვა შემთხვევაში უმნიშვნელო თაღლითობა შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს ისეთ გარემოებებში, როდესაც მასში ზედა დონის ხელმძღვანელი პირები მონაწილეობენ. ასეთ ვითარებაში შეიძლება ეჭვქვეშ დადგეს ადრე მოპოვებული მტკიცებულებების საიმედოობა, რადგან შეიძლება ეჭვები გაჩნდეს ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სისრულესა და სისწორესთან, ასევე სააღრიცხვო ჩანაწერებისა და დოკუმენტაციის ავთენტიფიკაციასთან დაკავშირებითაც. გარდა ამისა, შესაძლოა არსებობდეს ფარული შეთანხმების შესაძლებლობაც, რომელშიც ჩარეული არიან თანამშრომლები, ხელმძღვანელობა ან მესამე მხარეები.*

7.5.6. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა აუდიტის მასშტაბის, ვადებისა და მიმართულებების გადახედვა და შესწორება, თუ:

- ა) გამოვლენილი უზუსტობებისა და მათი წარმოქმნის გარემოებების ხასიათი მიუთითებს, რომ შეიძლება არსებობდეს სხვა უზუსტობებიც, რომლებიც აუდიტის პროცესში დაგროვილ უზუსტობებთან ერთად შესაძლოა არსებითი აღმოჩნდეს; და
- ბ) აუდიტის პროცესში დაგროვილი უზუსტობების აგრეგირებული სიდიდე უახლოვდება არსებითობის დონეს.

## 7.6. ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები

7.6.1. აუდიტორმა დროულად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია:

- ა) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს წერილობით, სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში

აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ;

ბ) ხელმძღვანელობას:

- (i) წერილობით, ისეთი საკითხების შესახებ, რომლის შესახებაც აცნობა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს (იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც კონკრეტულ გარემოებებში გარკვეული ინფორმაციის მიწოდება უშუალოდ ხელმძღვანელობისთვის მიზანშეწონილი არ იქნება); და
- (ii) შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილ სხვა ნაკლოვანებებზე, რომლის შესახებაც ინფორმაცია არ მიუწოდებია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, მაგრამ იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს ხელმძღვანელობის ყურადღებას.

7.6.2. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ მიწოდებულ ინფორმაციაში აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ამ ნაკლოვანებების აღწერა და მათი პოტენციური გავლენის ახსნა, ასევე ინფორმირებული საკითხების კონტექსტის გასაგებად აუცილებელი საკმარისი ინფორმაცია.

*აუდიტორს მიწოდებული ინფორმაციის კონტექსტის აღწერაში შეუძლია გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხების ახსნა:*

- აუდიტის მიზანი იყო, რომ აუდიტორს ჩამოეყალიბებინა მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ;
- აუდიტი ითვალისწინებდა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის განხილვას იმ მიზნით, რომ აუდიტორს შეემუშავებინა კონკრეტული გარემოებებისთვის შესაფერისი აუდიტის პროცედურები და არა იმიტომ, რომ მოსაზრება ჩამოეყალიბებინა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობის შესახებ; და
- მათთვის მიწოდებული ინფორმაციაში შეტანილია მხოლოდ ის ნაკლოვანებები, რომლებიც აუდიტორმა გამოავლინა აუდიტის პროცესში და საკმარისად მნიშვნელოვნად მიიჩნია იმისთვის, რომ ეცნობებინა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის.

7.6.3. ხელმძღვანელობისა და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმაციის მიწოდებისას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, არსებობს თუ არა სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ისეთი საკითხები, რომლის შესახებაც აუცილებელია ინფორმირება. ამისათვის, მხედველობაში უნდა მიიღოს, არსებითი უზუსტობის რისკების გამომწვევი მიზეზები დაკავშირებულია თუ არა შეფასების განუსაზღვრელობასთან, ან სირთულის, სუბიექტურობის, ცვლილების ან ხელმძღვანელობის მიკერძოების გავლენა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლასა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციაზე.

## 7.7. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები

*2.4. ნაწილში განხილულ დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული საერთო მოთხოვნების გარდა, რომლებიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გამოიყენება, სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს ასევე წინამდებარე ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისი სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც აღწერილია ქვემოთ.*

7.7.1. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის გატარებული საერთო ხასიათის ღონისძიებები;
- ბ) ჩატარებული პროცედურების კავშირი ცალკეული მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებთან;
- გ) აუდიტის პროცედურების შედეგები, მათ შორის, აუდიტორის შესაბამისი დასკვნები, როდესაც შედეგებიდან ეს აშკარად არ ჩანს;
- დ) იმ აუდიტის პროცედურების შედეგები, რომელთა მიზანია ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკის თავიდან აცილება;
- ე) აუდიტის პროცესში დაგროვილი ყველა უზუსტობა და გასწორდა თუ არა ისინი;

- ვ) თუ აუდიტორი გეგმავს წინა პერიოდების აუდიტში შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენებას - დასკვნების აღწერა, რომლებიც გამოიტანა იმის თაობაზე, რომ შესაძლებელია წინა პერიოდის აუდიტში ტესტირებული კონტროლის პროცედურების შედეგებზე დაყრდნობა.
- 7.7.2. როდესაც შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი თაღლითობით არის გამოწვეული, აუდიტორმა დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს თაღლითობასთან დაკავშირებით ჩატარებული კონკრეტული საპასუხო პროცედურები.
- 7.7.3. როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ფაქტობრივ ან საექვო კანონდარღვევას, მან სამუშაო დოკუმენტებში უნდა ასახოს:
  - ა) ხელმძღვანელობასთან და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და სხვებთან ერთად ჩატარებული განხილვის შედეგები, მათ შორის, რა რეაგირება მოხდა კონკრეტულ საკითხზე; და
  - ბ) ჩატარებული აუდიტის პროცედურები, მნიშვნელოვანი განსჯა და ამის შედეგად გამოტანილი დასკვნები.
- 7.7.4. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით აუდიტორმა დოკუმენტებში უნდა ასახოს ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა, რომელიც განხორციელდა იმის დასადგენად, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია, თუ მართებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების კონტექსტში.

## 8. დასკვნების გამოტანა

### *მე-8 ნაწილის შინაარსი*

მე-8 ნაწილი ადგენს მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება:

- აუდიტის პროცესში გამოვლენილი შესწორებული და შეუსწორებელი უზუსტობების შეფასებას;
- შემდგომი მოვლენების შეფასებას;
- საბოლოო შემაჯამებელ პროცედურებს, მათ შორის შესაბამის შეფასებებს;
- დასკვნის გამოტანას სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის შესახებ;
- ხელმძღვანელობისგან ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის მოპოვებას და საბოლოო შემაჯამებელი ანალიზური პროცედურების ჩატარებას.

### *მე-8 ნაწილის მოქმედების სფერო*

შესრულებული სამუშაოს შეფასება და გამოტანილი დასკვნები საფუძველს ქმნის აუდიტორის მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად (იხ. მე-9 ნაწილი).

### 8.1. მიზნები

8.1.1. აუდიტორის მიზანია:

- ა) შეაფასოს გამოვლენილი უზუსტობების გავლენა აუდიტზე და შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა \_ ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- ბ) მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე გამოიტანოს დასკვნა იმის შესახებ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით; და
- გ) დასკვნა გამოიტანოს იმის თაობაზე, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომელთაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება.

### 8.2. აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება

- 8.2.1. თუ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს ზოგიერთი ან ყველა უზუსტობის გასწორებაზე, რომლის შესახებაც აუდიტორმა აცნობა, აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს ხელმძღვანელობის უარის მიზეზები და გაითვალისწინოს ეს, როდესაც შეაფასებს, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას.
- 8.2.2. სანამ შეაფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენას, აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს ადრე განსაზღვრული არსებითობა, რათა დაადასტუროს, შესაფერისი იქნება თუ არა ის სუბიექტის ფაქტობრივ წლიურ შედეგებთან მიმართებითაც.
- 8.2.3. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, არსებითია თუ არა შეუსწორებელი უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლიობაში. ამ მიზნით უნდა განიხილოს:
  - ა) უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე, როგორც კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან, ისე მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, ასევე კონკრეტული გარემოებები, რომელშიც უზუსტობა წარმოიქმნა; და



- ბ) წინა პერიოდებთან დაკავშირებული შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა შესაფერისი კატეგორიის ოპერაციებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაზე და მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

### 8.3. ანალიზური პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება საერთო დასკვნის ჩამოყალიბებისას

- 8.3.1. აუდიტორმა ანალიზური პროცედურები უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს აუდიტის დასრულების ეტაპზე, რაც მას დაეხმარება საბოლოო დასკვნის გამოტანაში იმის თაობაზე, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგება აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ სუბიექტის შესახებ შექმნილ წარმოდგენას, ასევე თაღლითობით გამოწვეული ისეთი არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობის ნიშნების გამოვლენაში, რაც ადრე ვერ გამოავლინა.
- 8.3.2. აუდიტორმა ხელმძღვანელობის გამოკითხვებისა და მოცემული გარემოებების შესაფერისი სხვა აუცილებელი აუდიტის პროცედურების ჩატარების მეშვეობით უნდა გამოიკვლიოს გადახრები ან ისეთი თანაფარდობები, რომლებიც არ შეესაბამება აუდიტის პროცესში მოპოვებულ სხვა შესაფერის ინფორმაციას.

### 8.4. შემდგომი მოვლენები

*ფინანსურ ანგარიშგებაზე შესაძლოა გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ მომხდარმა გარკვეულმა მოვლენებმა. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალ საფუძველში სპეციალურად ცალკე არის განხილული მსგავსი მოვლენები. საზოგადოდ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველებში განსაზღვრულია ორი ტიპის მოვლენა:*

- ა) მოვლენები, რომლებიც მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების თარიღისათვის არსებულ პირობებზე; და*
- ბ) მოვლენები, რომლებიც მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდგომ პერიოდში შექმნილ პირობებზე.*

*თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ისეთ საკითხებზე, რომლის მიმართ ადრე ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად დამაკმაყოფილებელი დასკვნები გამოიტანა.*

*ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის დროის მონაკვეთში მომხდარი მოვლენები*

- 8.4.1. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს შესაფერისი აუდიტის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, რომ გამოვლენილია ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის დროის მონაკვეთში მომხდარი ყველა მოვლენა, რომელიც მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების კორექტირებას ან მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 8.4.2. აუდიტორმა ზემოაღნიშნული პროცედურები უნდა ჩაატაროს 8.4.1 პუნქტის შესაბამისად, რომლებიც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის დროის მონაკვეთს, ან აუდიტორის დასკვნის თარიღის მახლობელ პერიოდს, რამდენადაც ეს პრაქტიკულად შესაძლებელია, მათ შორის, უნდა:
  - ა) გაეცნოს იმ პროცედურებს, რომლებიც ხელმძღვანელობამ დაადგინა შემდგომი მოვლენების იდენტიფიცირებისთვის;

- ბ) ჩაატაროს ხელმძღვანელობის და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა იმის თაობაზე, მოხდა თუ არა ისეთი შემდგომი მოვლენები, რომლებიც შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- გ) გაეცნოს სუბიექტის მესაკუთრეების, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების იმ შეხვედრების ოქმებს, რომლებიც გაიმართა საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ, ასევე გამოიკვლიოს იმ შეხვედრებზე განხილული საკითხები, რომელთა ოქმები ჯერ ხელმისაწვდომი არ არის;
- დ) გაეცნოს სუბიექტის თვიურ ან კვარტალურ ფინანსურ ინფორმაციას, თუ არსებობს.

8.4.3. თუ აუდიტორმა 8.4.1. და 8.4.2. პუნქტებით გათვალისწინებული პროცედურების ჩატარებისას გამოავლინა ისეთი მოვლენები, რომლებიც მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების კორექტირებას ან მათ შესახებ განმარტებით შენაშენებში ინფორმაციის გამჟღავნებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, თითოეული ამგვარი მოვლენა სათანადოდ არისა თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

*ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღამდე*

8.4.4. აუდიტორს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ არ ევალება ამ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით რაიმე აუდიტის პროცედურების ჩატარება. თუმცა, თუ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ფაქტები ან მოვლენები, რომლებიც მისთვის ცნობილი რომ ყოფილიყო აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე, მას შეიძლება შეეცვალოს აუდიტორის დასკვნა, აუდიტორმა ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად. შემდეგ აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შეცვლა, ხოლო თუ აუცილებელია, გაარკვიოს, როგორ აპირებს ხელმძღვანელობა ამ საკითხის გადაჭრას.

8.4.5. თუ ხელმძღვანელობა შეცვლის ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა ამ შესწორებასთან დაკავშირებით უნდა ჩაატაროს მოცემული გარემოებების შესაფერისი აუცილებელი აუდიტის პროცედურები, მათ შორის, უკვე ჩატარებული აუდიტის პროცედურები განავრცოს ახალი აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და ახალი აუდიტორის დასკვნა შეადგინოს შესწორებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

8.4.6. იმ იურისდიქციებში, სადაც კანონმდებლობით ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით ხელმძღვანელობას არ ევალება გასწორებული ფინანსური ანგარიშგების გამოცემა, აუდიტორს არ ევალება შეცვლილი ან ახალი აუდიტორის დასკვნის შედგენა. თუმცა, თუ ხელმძღვანელობა არ შეცვლის ფინანსურ ანგარიშგებას ისეთ ვითარებაში, როდესაც აუდიტორს ამის გაკეთება აუცილებლად მიაჩნია, მაშინ აუდიტორმა:

- ა) უნდა გასცეს მოდიფიცირებული მოსაზრება, თუ აუდიტორის დასკვნა ჯერ არ გადაუციათ სუბიექტისთვის და ამის შემდეგ გადაეცეს აუდიტორის დასკვნა;<sup>21</sup> ან
- ბ) თუ აუდიტორის დასკვნა უკვე გადაცემულია სუბიექტისთვის, უნდა აცნობოს ხელმძღვანელობას და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, რომ მესამე მხარეებს არ გადასცენ ფინანსური ანგარიშგება მანამ, სანამ ფინანსური ანგარიშგებაში არ შეიტანენ აუცილებელ ცვლილებებს. თუ მიუხედავად ამისა, შემდგომში მაინც გამოაქვეყნებენ ფინანსურ ანგარიშგებას აუცილებელი ცვლილებების გაუთვალისწინებლად, აუდიტორმა უნდა მიიღოს სათანადო ზომები, რათა არ დაუშვას ამ აუდიტორის დასკვნაზე დაყრდნობა.

*ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ*

8.4.7. ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ ამ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით აუდიტორს არ ევალება რაიმე აუდიტის პროცედურების ჩატარება. თუმცა, თუ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღის შემდეგ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ფაქტი, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღისათვის რომ ყოფილიყო ცნობილი, შეიძლება ის იძულებული გამხდარიყო, შეეცვალოს აუდიტორის

21. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.21.

დასკვნა, მაშინ აუდიტორმა უნდა:

- ა) განიხილოს საკითხი ხელმძღვანელობასთან და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხის-მგებელ პირებთან;
- ბ) განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შეცვლა, ხოლო, თუ აუცილებელია,
- გ) გაარკვიოს, როგორ აპირებს ხელმძღვანელობა ამ საკითხის გადაჭრას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

8.4.8. თუ ხელმძღვანელობა შეცვლის ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა:

- ა) უნდა ჩაატაროს მოცემული გარემოებების შესაფერისი აუცილებელი აუდიტის პროცედურები შეტანილი ცვლილების მიმართ, მათ შორის, უნდა:
  - (i) გააფართოოს 8.4.1 და 8.4.2 პუნქტებში აღწერილი აუდიტის პროცედურები აუდიტორის ახალი დასკვნის თარიღამდე. ამასთან, აუდიტორის ახალი დასკვნის თარიღი არ უნდა უსწრებდეს წინ შეცვლილი ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღს; და
  - (ii) ახალი დასკვნა შეადგინოს<sup>22</sup> შეცვლილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ; და
- ბ) განიხილოს, რა ზომებს მიმართა ხელმძღვანელობამ იმის უზრუნველსაყოფად, რომ ყველა, ვინც მიიღო ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგება მის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნასთან ერთად, ინფორმირებული ყოფილიყო ამ სიტუაციის შესახებ.

8.4.9. თუ ხელმძღვანელობა არ იღებს აუცილებელ ზომებს იმის უზრუნველსაყოფად, რომ ყველა, ვინც მიიღო ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგება, ინფორმირებული იყოს არსებული სიტუაციის შესახებ და არ ცვლის ფინანსურ ანგარიშგებას ისეთ ვითარებაში, როდესაც აუდიტორს აუცილებლად მიაჩნია მისი შეცვლა, აუდიტორმა უნდა მიიღოს სათანადო ზომები, რათა არ დაუშვას ამ აუდიტორის დასკვნაზე დაყრდნობა.

## 8.5. აუდიტორის დასკვნის გასამყარებლად განკუთვნილი აუდიტორის შეფასებები და სხვა ქმედებები

### სავალდებულო შეფასებები

8.5.1. აუდიტორმა ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით უნდა შეაფასოს, ისევ შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების დონისა და ცალკეული მტკიცების დონისთვის განსაზღვრული არსებითი უზუსტობის რისკების ადრინდელი შეფასებები.

*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი კუმულაციური და უწყვეტი პროცესია. ვინაიდან აუდიტორი დაგეგმილ აუდიტის პროცედურებს ატარებს, შესაძლოა უკვე მოპოვებულმა აუდიტის მტკიცებულებებმა აუდიტორი აიძულოს სხვა დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლა. შესაძლოა აუდიტორის ყურადღე ისეთი ინფორმაცია მივიდეს, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება იმ ინფორმაციისაგან, რომელსაც დაეყრდნო რისკის შეფასების დროს. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს, რისკების შესწორებული შეფასებების საფუძველზე, დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების შესაფერისობის ხელახლა შეფასება, ყველა ან ზოგიერთი კატეგორიის ოპერაციისთვის, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისა და შესაბამისი მტკიცებისთვის. გარდა ამისა, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, ამგვარი ინფორმაცია ხომ არ გამოიწვევს მისი ადრინდელი გადაწყვეტილების შეცვლას იმის თაობაზე, რომ მოცემული აუდიტისთვის მართებულია ნრს-ების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის გამოყენება, რამაც შეიძლება გარდაუვალად გამოიწვიოს გარიგების პირობების შეცვლა.*

8.5.2. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, აუდიტორმა ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებსა და მოპოვებულ

22. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.6.7.

აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით უნდა შეაფასოს:

- ა) მტკიცების დონეზე განსაზღვრული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებები ისევე მისაღებია თუ არა, მათ შორის, იმ შემთხვევაში, როდესაც გამოვლენილია ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები; და
- ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით დასაბუთებულია თუ არა ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებები, რომლებიც ეხება ფინანსურ ანგარიშგებაში სააღრიცხვო შეფასებების აღიარებას, შეფასებას, წარდგენასა და მათ შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას.

8.5.3. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ორმხრივი კომუნიკაცია აუდიტის მიზნებისთვის ადეკვატური იყო თუ არა. თუ ადეკვატური არ იყო, მაშინ აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე და მიიღოს სათანადო ზომები, საჭიროებისამებრ.

*მაგალითად, შესაძლოა აუცილებელი გახდეს რისკების თავდაპირველი შეფასებების შესწორება, ან აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის საფუძველზე, ან სხვა ქმედებები, საჭიროებისამებრ.*

8.5.4. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები იმის შესაფასებლად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა მთლიანობაში შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს. შეფასებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს, ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილია თუ არა იმგვარად, რომ იგი ასახავდეს:

- ა) ფინანსური ინფორმაციისა და შესაბამისი ოპერაციების, მოვლენებისა და პირობების სათანადო კლასიფიკაციასა და აღწერილობას; და
- ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო ფორმატს, სტრუქტურასა და შინაარსს.

#### დასკვნის გამოტანა

8.5.5. აუდიტორმა უნდა გამოიტანოს დასკვნა, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. თავისი მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად აუდიტორმა უნდა განიხილოს ყველა სათანადო აუდიტის მტკიცებულება, იმის მიუხედავად, დამადასტურებელია მტკიცებულება თუ საწინააღმდეგო.

8.5.6. თუ აუდიტორს მოპოვებული არა აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე შესაფერისი მტკიცების შესახებ, აუდიტორმა უნდა სცადოს სხვა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას, მან ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე.<sup>23</sup>

8.5.7. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის შესახებ, მართებულია თუ არა, რომ ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის საფუძველზე და გამოიტანოს სათანადო დასკვნა.<sup>24</sup>

8.5.8. მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით აუდიტორმა უნდა გამოიტანოს დასკვნა, მისი აზრით, არსებობს თუ არა ისეთ მოვლენებსა და პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რომლებიც, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად, მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით.<sup>25</sup>

8.5.9. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მოცემულ გარემოებებში მართებულია ხელმძღვანელობის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვისთვის ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის გამოყენება, მაგრამ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში:

23. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.27.

24. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.17.

25. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.18.

- ა) ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული იმ ძირითადი მოვლენებისა და პირობების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვან ექვს ბადებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასევე ხელმძღვანელობის გეგმების თაობაზე, რომლებიც ეხება ამ მოვლენებსა და პირობებზე რეაგირებას; და
- ბ) ამ ინფორმაციიდან ნათლად ჩანს თუ არა, რომ არსებობს გარკვეულ მოვლენებსა და პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რომლებიც მნიშვნელოვან ექვს ბადებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით და, მამასადამე, სუბიექტმა შეიძლება ვერ შეძლოს თავისი აქტივების გაყიდვა და ვალდებულებების დაფარვა ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში.

ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას არამოდიფიცირებული მოსაზრება და აუდიტორის დასკვნას დაამატოს ცალკე ნაწილი, რომლის ქვესათაური იქნება „ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა.“

- 8.5.10. თუ გამოვლინდება ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ექვს ბადებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, მაგრამ მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი განუსაზღვრელობა არ არსებობს, მან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით უნდა შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა ადეკვატურ ახსნა-განმარტებებს ამ მოვლენების ან პირობების შესახებ.
- 8.5.11. თუკი აუდიტორი დაადასტურებს ან ვერ შეძლებს დასკვნის გამოტანას იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, მან უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე, მათ შორის, არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებსა და აუდიტორის დასკვნაზე.

## 8.6. ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

*ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია აუცილებელი ინფორმაციაა, რომელსაც აუდიტორი მოითხოვს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით. შესაბამისად, გამოკითხვებზე მიღებული პასუხების მსგავსად, ეს ინფორმაცია აუდიტის მტკიცებულებას წარმოადგენს. თუმცა, მართალია, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია აუცილებელი აუდიტის მტკიცებულებაა, მაგრამ იგი თავისთავად ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს ვერც ერთ საკითხზე, რომელსაც ეხება. გარდა ამისა, ის ფაქტი, რომ ხელმძღვანელობამ ოფიციალურად წარმოადგინა საიმედო წერილობითი ინფორმაცია, გავლენას არ ახდენს სხვა აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათზე ან მოცულობაზე, რომელსაც აუდიტორი მოიპოვებს ხელმძღვანელობის მიერ მასზე დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესრულების ან კონკრეტული მტკიცებულების შესახებ.*

- 8.6.1. აუდიტორმა ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს ხელმძღვანელობის იმ წარმომადგენლებისგან, რომლებმაც იციან შესაბამისი საკითხები და პასუხისმგებლობა აკისრიათ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ასევე, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან იმის შესახებ, რომ:

- ა) მათ შეასრულებს თავიანთი პასუხისმგებლობა, რომელიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, როდესაც შესაფერისია, მის სამართლიან წარდგენას. ოფიციალურ წერილში პასუხისმგებლობა აღწერილი უნდა იყოს იმგვარადვე, როგორც აღწერილია გარიგების პირობებში;
- ბ) მათ აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი გახადეს ყველაწარმომადგენელი შესაფერისი ინფორმაცია, აუდიტის გარიგების შეთანხმებული პირობების მიხედვით;
- გ) ყველა ოპერაცია ასახულია ბუღალტრულ ჩანაწერებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში;

- დ) ისინი აღიარებენ (ადასტურებენ) თავიანთ პასუხისმგებლობას თაღლითობის პრევენციისა და გამოვლენისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის სისტემის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე;
- ე) მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს შეფასების შედეგი იმ რისკის, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას;
- ვ) მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს მათთვის ცნობილი ინფორმაცია თაღლითობის, საეჭვო თაღლითობის და ასევე თაღლითობის ბრალდების შემთხვევების შესახებ;
- ზ) მათ აუდიტორს გაუმხილეს სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობა და დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ურთიერთობა და ოპერაცია, რაც მათთვის იყო ცნობილი;
- თ) მათ სათანადოდ აღრიცხეს დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები და სათანადო ინფორმაცია გაამჟღავნეს განმარტებით შენიშვნებში დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებისა და ურთიერთობების შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად;
- ი) მათ აუდიტორს სრულად გაუმჟღავნეს მათთვის ცნობილი ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის ყველა შემთხვევის ან სავარაუდო დარღვევის შესახებ, რომლის შედეგები გათვალისწინებული უნდა ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას;
- კ) მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს ინფორმაცია ყველა მათთვის ცნობილი ფაქტობრივი ან შესაძლო სასამართლო პროცესისა და პრეტენზიის შესახებ, რომლის შედეგებიც გათვალისწინებული უნდა ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას და ეს საკითხები აღრიცხეს და გაამჟღავნეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;
- ლ) სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით \_ სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად და განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გასამჟღავნებლად გამოყენებული მეთოდები, მნიშვნელოვანი დამკვეთები და მონაცემები შესაფერისია თუ არა იმისთვის, რომ შესაძლებელი იყოს მათი აღიარება, შეფასება ან გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;
- მ) ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ მომხდარი ყველა მოვლენა, რომლის გათვალისწინებითაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების კორექტირებას, ან სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნებას განმარტებით შენიშვნებში, სათანადოდ აისახა ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან მათ შესახებ სათანადო ინფორმაცია გამჟღავნდა განმარტებით შენიშვნებში;
- ნ) სუბიექტის ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით \_ მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს ინფორმაცია თავიანთი სამომავლო სამოქმედო გეგმებისა და მათი რეალიზების შესაძლებლობის შესახებ, იმ შემთხვევაში, თუ არსებითი განუსაზღვრელობა არსებობს;
- ო) მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს ინფორმაცია წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული არსებითი უზუსტობის გასასწორებლად განხორციელებული კორექტირებების შესახებ, რომელიც გავლენას ახდენს შესაძარის ინფორმაციაზე; და ასევე
- პ) სხვა ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორმა აუცილებლად მიიჩნია ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ერთ ან რამდენიმე მტკიცებასთან დაკავშირებული სხვა აუდიტის მტკიცებულებების გასამყარებლად, მათ შორის, აუცილებლობის შემთხვევაში, ზეპირად წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის განსამტკიცებლად.

8.6.2. აუდიტორმა უნდა განიხილოს, აუცილებელია თუ არა ოფიციალური ინფორმაციის მოპოვება რომელიმე კონკრეტული სააღრიცხვო შეფასების შესახებ.

8.6.3. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილ წერილობით ინფორმაციას უნდა ჰქონდეს ოფიციალური წერილის ფორმა, რომლის ადრესატი იქნება აუდიტორი.

*ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის ნიმუში მოცემულია მე-7 დანართში.  
თუ კანონმდებლობით მოითხოვება, რომ ხელმძღვანელობამ ოფიციალური წერილობითი საჯარო განცხადება გააკეთოს თავისი პასუხისმგებლობების შესახებ და აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ მსგავსი*

*განცხადება მოიცავს წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილ ყველაწარმოადგენს ინფორმაციას ან მის ნაწილს, მაშინ ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილში საჭირო აღარ არის ამგვარი საკითხების გამეორება.*

- 8.6.4. აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილის წარდგენა იმის შესახებ, დარწმუნებულნი არიან თუ არა ისინი, რომ შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში, არსებითი არ არის მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით. ამგვარი მუხლების მოკლე მიმოხილვა თვითონ წერილში უნდა იყოს მოცემული, ან უნდა დაერთოს ოფიციალურ წერილს.
- 8.6.5. თუ აუდიტორს ეჭვი გაუჩნდება ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობის, პატიოსნების, ეთიკური ღირებულებების ან გულისხმიერების, ანდა ზემოაღნიშნული პრინციპების ან მათი დაცვის მიმართ ხელმძღვანელობის დამოკიდებულებასთან დაკავშირებით, ან ხელმძღვანელობისგან მიღებული ოფიციალური ინფორმაცია არ შეესაბამება სხვა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს ზოგადად ამ სიტუაციის გავლენა მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობაზე და სათანადო ზომები მიიღოს, მათ შორის, 8.6.7 პუნქტის მოთხოვნის გათვალისწინებით უნდა განიხილოს შესაძლო გავლენა აუდიტორის დასკვნაში წარსადგენ მოსაზრებაზე<sup>26</sup>.

*თუ შეუსაბამობა გამოვლინდება ოფიციალურ წერილში წარმოდგენილ ერთ ან რამდენიმე საკითხსა და სხვა წყაროდან მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს შორის, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, ისევ ადეკვატურია თუ არა რისკის ადრინდელი შეფასება, ხოლო თუ ასე არ არის, უნდა დააკორექტიროს რისკის შეფასება და განსაზღვროს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის აუცილებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.*

*ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობის, პატიოსნების, ეთიკური ღირებულებების ან გულისხმიერების, ანდა ზემოაღნიშნული პრინციპების ან მათი დაცვის მიმართ ხელმძღვანელობის დამოკიდებულების შესახებ გაჩენილი ეჭვის გამო აუდიტორმა შესაძლოა დაასკვნას, რომ ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი იმდენად მაღალია, რომ შეუძლებელია აუდიტის ჩატარება. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორს შეუძლია გარიგებიდან გამოსვლის შესაძლებლობის საკითხის განხილვა, თუ გარიგებიდან გამოსვლა ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ მიიღებენ სათანადო გამოსასწორებელ ზომებს. თუმცა, ამგვარი ზომების გატარებაც შესაძლოა საკმარისი არ იყოს იმისთვის, რომ აუდიტორმა შეძლოს არამოდიფიცირებული მოსაზრების გაცემა.*

- 8.6.6. თუ ხელმძღვანელობა არ წარმოადგენს ოფიციალურ წერილობით ინფორმაციას აუდიტორის მიერ მოთხოვნილ ერთ ან რამდენიმე საკითხზე, აუდიტორმა:
- ა) ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან;
  - ბ) ხელახლა უნდა შეაფასოს ხელმძღვანელობის პატიოსნება და ამ სიტუაციის გავლენა ხელმძღვანელობის მიერ ზეპირად და წერილობით წარდგენილ სხვა ოფიციალურ ინფორმაციაზე და, ზოგადად, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობაზე; და
  - გ) სათანადო ზომები უნდა მიიღოს, მათ შორის, 8.6.7 პუნქტის მოთხოვნის გათვალისწინებით უნდა განიხილოს შესაძლო გავლენა აუდიტორის დასკვნაში წარსადგენ მოსაზრებაზე<sup>27</sup>.

8.6.7. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან დაკავშირებით გაჩენილი ეჭვი ისეთი დონისაა, რომ 8.6.1.(ა)-(გ) პუნქტების შესაბამისად წარმოდგენილი ხელმძღვანელობის ოფიციალური ინფორმაცია არ იქნება საიმედო<sup>28</sup>, ან ხელმძღვანელობა არ წარმოადგენს 8.6.1. (ა)-(გ) პუნქტებით<sup>29</sup> მოთხოვნილ

26. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.22.

27. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.23.

28. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.24.

29. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.25.

ოფიციალურ წერილობით ინფორმაციას, აუდიტორმა უარი უნდა განაცხადოს ამ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე.

8.6.8. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის თარიღი, პრაქტიკული თვალსაზრისით, რაც შეიძლება ახლოს უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის თარიღთან, მაგრამ არ უნდა იყოს აღნიშნული თარიღის შემდგომი რიცხვი. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს აუდიტორის დასკვნაში მითითებულ ყველა ფინანსურ ანგარიშგებასა და ყველა პერიოდს.

## 8.7. საერთო პასუხისმგებლობის აღება ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე

8.7.1. აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე გარიგების პარტნიორი უნდა დარწმუნდეს, რომ მას აღებული ჰქონდა საერთო პასუხისმგებლობა მოცემული აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე. ამისათვის გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ:

- ა) აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში მისი ჩართულობა საკმარისი და ადეკვატური იყო იმ თვალსაზრისით, რომ მას აქვს საფუძველი იმის შესაფასებლად, აუდიტის პროცესში განხორციელებული ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა და გამოტანილი დასკვნები არის თუ არა მოცემული გარიგების სპეციფიკისა და გარემოებების შესაფერისი; და
- ბ) გათვალისწინებულია მოცემული აუდიტის გარიგების სპეციფიკა და გარემოებები, მათი ნებისმიერი ცვლილება და ფირმის შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები.

8.7.2. აუდიტორის დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე, გარიგების პარტნიორი უნდა დარწმუნდეს, რომ მოპოვებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ასაბუთებს აუდიტის პროცესში გამოტანილ დასკვნებს და გასაცემ აუდიტორის დასკვნას.

8.7.3. აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე გარიგების პარტნიორმა უნდა მიმოიხილოს ფინანსური ანგარიშგება და აუდიტორის დასკვნა, რათა დაადგინოს, გასაცემი აუდიტორის დასკვნა მოცემული გარემოებების შესაფერისია თუ არა.

## 8.8. ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები

8.8.1. აუდიტორმა ხელმძღვანელობის შესაფერის დონეს დროულად უნდა აცნობოს აუდიტის პროცესში დაგროვილი ყველა გამოვლენილი უზუსტობის შესახებ, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება.

8.8.2. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს უნდა მიაწოდოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) შეუსწორებელი უზუსტობები და რა გავლენა შეიძლება იქონიოს ამ უზუსტობებმა, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად, აუდიტორის მოსაზრებაზე, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება. აუდიტორის ინფორმაციაში ცალ-ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობები;
- ბ) წინა პერიოდების შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა მიმდინარე წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- გ) თავისი შეხედულებები სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ, მათ შორის, სააღრიცხვო პოლიტიკის, სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის თაობაზე;
- დ) მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებსაც აუდიტორი წააწყდა აუდიტის პროცესში (თუ ასეთი არსებობს);
- ე) აუდიტის პროცესში წამოჭრილი ის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განხილული იყო ხელმძღვანელობასთან ერთად, ან რომლის შესახებაც წერილობით ეცნობა ხელმძღვანელობას, მათ შორის რომლებიც ეხება სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეებს;



- ვ) აუდიტის პროცესში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ფაქტები. თუ აუდიტორის პროფესიული შეფასებით ადეკვატური არ იქნება ამ ინფორმაციის ზეპირად მიწოდება, მაშინ წერილობით უნდა მიაწოდოს ეს ინფორმაცია;
- ზ) თაღლითობასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები, რომლის შესახებაც ადრე არ უცნობებია მათთვის, მაგრამ შესაძლოა დაკავშირებული იყოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობასთან, თუკი ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება;
- თ) გარემოებები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე, თუ ასეთი არსებობს;
- ი) აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი წერილობით წარსადგენი ოფიციალური ინფორმაცია;
- კ) აუდიტის პროცესში წამოჭრილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, შესაფერისია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის განსახორციელებლად;
- ლ) ზემოაღნიშნულის თაობაზე თავისი ვარაუდი და აუდიტორის დასკვნის შესაბამისი ტექსტი, თუ აუდიტორი აპირებს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის ან სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის ჩართვას აუდიტორის დასკვნაში.

8.8.3. ნებისმიერ შემთხვევაში, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი სუბიექტის მართვაში არ მონაწილეობს, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს იმ გამოვლენილი მოვლენების ან პირობების შესახებ, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, მათ შორის:

- ა) აღნიშნული მოვლენები ან პირობები წარმოქმნის თუ არა არსებით განუსაზღვრელობას;
- ბ) მართებულია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის გამოყენება;
- გ) ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის განმარტებით შენიშვნებში; და
- დ) არსებული სიტუაციის გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე, საჭიროების შემთხვევაში.

## 8.9. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები

2.4. ნაწილში განხილულ დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული საერთო მოთხოვნების გარდა, რომლებიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გამოიყენება, სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს ასევე წინამდებარე ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისი სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც განხილულია ქვემოთ .

8.9.1. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) აუდიტის პროცესში დაგროვილი ყველა უზუსტობა და გასწორდა თუ არა ისინი, ასევე აუდიტორის დასკვნა იმის თაობაზე, არსებობს თუ არა შეუსწორებელი უზუსტობები, ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში და ამ დასკვნის არგუმენტები; და
- ბ) აუდიტის პროცესში გავლილი კონსულტაციების ხასიათი, მასშტაბი და გამოტანილი დასკვნები, მათ შორის, როგორ მოხდა ამ დასკვნების პრაქტიკაში რეალიზება.

8.9.2. აუდიტორის დოკუმენტაციიდან უნდა ჩანდეს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია თანხვედრა ან შეესაბამება შესაფერის საბუღალტრო ჩანაწერებს, მათ შორის, განმარტებით შენიშვნებში მოცემული ინფორმაცია, იმის მიუხედავად, მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან იქნება ეს ინფორმაცია აღებული, თუ სხვა წყაროებიდან.

8.9.3. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაცია უნდა შეკრიბოს აუდიტის ერთ ფაილში და აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ დროულად დაასრულოს აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების ადმინისტრაციული პროცესი.

*ხმს 1 (ან ისეთი ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ხმს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია) ფირმებს ავალდებულებს ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში ხარისხის მიზნის დადგენას, რომელიც ეხება გარიგების დოკუმენტაციის დროულად დაკომპლექტებას გარიგების დასკვნის თარიღის შემდეგ.<sup>30</sup> როგორც წესი, გარიგების საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების დასრულების შესაფერისი ვადა არ უნდა აღემატებოდეს გარიგების ანგარიშის თარიღიდან 60 დღეს.<sup>31</sup>*

8.9.4. აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების შემდეგ, აუდიტორმა არ უნდა წაშალოს და გადაყაროს არანაირი აუდიტის დოკუმენტაცია მისი შენახვის პერიოდის დასრულებამდე.

*ხმს 1 (ან ისეთი ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ხმს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია) ფირმებს ავალდებულებს ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში ხარისხის მიზნის დადგენას, რომელიც ეხება გარიგების დოკუმენტაციის სათანადოდ წარმოებასა და შენახვას ფირმის საჭიროებისა და კანონმდებლობის, სათანადო ეთიკური მოთხოვნების ან პროფესიული სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად.<sup>32</sup> როგორც წესი, აუდიტის გარიგებებისთვის დოკუმენტაციის შენახვის პერიოდი შეადგენს არანაკლებ 5 წელს აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან ან ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან (ჯგუფის აუდიტში), თუ ეს უკანასკნელი უფრო მომდევნო რიცხვით არის დათარიღებული, შესაბამის შემთხვევაში.<sup>33</sup>*

8.9.5. შესაბამის შემთხვევაში, აუდიტორმა დოკუმენტებში უნდა ასახოს, რატომ ვერ შესრულდა ნრს-ების ასს-ის ამა თუ იმ ნაწილის მიზანი და როგორ იმოქმედა აუდიტორმა ამ სიტუაციის საპასუხოდ (მაგალითად, გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე ან გარიგებიდან გამოსვლა, თუ შეუძლებელი იყო აუდიტორის საერთო მიზნის მიღწევა).

8.9.6. როდესაც აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების დასრულების შემდეგ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია არსებული აუდიტის დოკუმენტაციის შესწორება, ან ფაილში აუდიტის ახალი დოკუმენტაციის დამატება, აუდიტორმა, შესწორებების ან დამატებების ხასიათის მიუხედავად, ნებისმიერ შემთხვევაში დოკუმენტებში უნდა ასახოს:

- ა) ცვლილებებისა და დამატებების კონკრეტული მიზეზები; და
- ბ) როდის და ვინ შეიტანა ისინი და როდის და ვინ ჩაატარა მათი მიმოხილვა.

30. ხმს 1, პუნქტი 31(ვ).

31. ხმს 1, პუნქტი 883.

32. ხმს 1, პუნქტი 31(ვ).

33. ხმს 1, პუნქტი 885.

## 9. მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის შედგენა

### მე-9 ნაწილის შინაარსი

მე-9 ნაწილი მოთხოვნებს ადგენს შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

- აუდიტორის მოსაზრების ჩამოყალიბება;
- აუდიტორის მოსაზრების ტიპები;
- აუდიტორის დასკვნის შინაარსი; და
- სხვა ინფორმაცია და შესადარისი ინფორმაცია.

### მე-9 ნაწილის მოქმედების სფერო

წინამდებარე ნაწილში ახსნილია აუდიტორის დასკვნის შინაარსი და აღწერილია, როგორ განსაზღვრავს აუდიტორი მოსაზრების მოდიფიკაციებს, ასევე როდის არის აუცილებელი აუდიტორის დასკვნაში სხვა ცვლილებების შეტანა. გარდა ამისა, განსაზღვრულია პროცედურები, რომლის ჩატარება აუდიტორს ევალება შესაბამის ციფრებთან, შესადარის ფინანსურ ანგარიშგებასა და სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით (შესაბამის შემთხვევაში).

მოდიფიცირებული მოსაზრებების, სუბიექტის ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცისა და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცების მაგალითები შეგიძლიათ იხილოთ *აუდიტორის დასკვნის მომზადების დამხმარე სახელმძღვანელოში (Auditor Reporting Supplemental Guide)*.

## 9.1 მიზნები

### 9.1.1. აუდიტორის მიზანია:

- ა) მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების მიხედვით გამოტანილი დასკვნების შეფასების საფუძველზე ჩამოყალიბოს მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და ეს მოსაზრება ნათლად და გარკვევით გამოხატოს წერილობითი ანგარიშის (დასკვნის) მეშვეობით; და
- ბ) განიხილოს, ხომ არ არსებობს არსებითი შეუსაბამოები სხვა ინფორმაციასა (თუ ასეთი არსებობს) და:
  - (i) ფინანსურ ანგარიშგებას და
  - (ii) აუდიტის პროცესში სუბიექტის შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციას შორის.

## 9.2 მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

- 9.2.1. აუდიტორმა მოსაზრება უნდა ჩამოყალიბოს იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძველების შესაბამისად.
- 9.2.2. მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, მოპოვებული აქვს თუ არა დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. ზემოაღნიშნული დასკვნის გამოტანისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს:

- ა) მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები;
- ბ) შეუსწორებელი უზუსტობები, ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში, არსებითია თუ არა; და
- გ) 9.2.3 \_ 9.2.6 პუნქტებით მოთხოვნილი შეფასებები.

9.2.3. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ამგვარი შეფასება უნდა მოიცავდეს სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივ ასპექტების, მათ შორის ხელმძღვანელობის განსჯაში შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორების განხილვას.

9.2.4. 9.2.3. პუნქტით გათვალისწინებული შეფასების განხორციელებისას აუდიტორმა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, უნდა შეაფასოს:

- ა) ფინანსურ ანგარიშგებაში სათანადოდ არის თუ არა გამჟღავნებული სუბიექტის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა და ეს ინფორმაცია წარმოდგენილია თუ არა გასაგებად;
- ბ) სუბიექტის მიერ შერჩეული და გამოყენებული თითოეული სააღრიცხვო პოლიტიკა შესაბამისობაში არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებთან და სუბიექტისთვის შესაფერისია თუ არა;
- გ) ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია თუ არა;
- დ) გამოვლენილი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები სათანადოდ არის თუ არა აღრიცხული და წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში და მათ შესახებ სათანადო ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;
- ე) ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია არის თუ არა რელევანტური, საიმედო, შესადარისი და აღქმადი, მათ შორის:
  - (i) ინფორმაცია, რომელიც ასახული უნდა ყოფილიყო ფინანსურ ანგარიშგებაში, ასახულია თუ არა;
  - (ii) ამგვარი ინფორმაცია სათანადოდ არის თუ არა კლასიფიცირებული, აგრეგირებული ან დეზაგრეგირებული და დახასიათებული; და
  - (iii) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მთლიანი სურათი ხომ არ დაამახინჯა ისეთი ინფორმაციის ჩართვამ, რომელიც რელევანტური არ არის, ან ართულებს ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული საკითხების სათანადოდ გაგებას.
- ვ) ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულია თუ არა ადეკვატური ინფორმაცია, რომელიც გამიზნულ მომხმარებლებს საშუალებას მისცემს, გაიაზრონ სუბიექტის არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენების გავლენა ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციაზე;
- ზ) ადეკვატურია თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული ტერმინოლოგია, მათ შორის, თითოეული შემადგენელი ანგარიშგების სახელწოდება.

9.2.5. გარდა ამისა, თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა. ამ შეფასებაში გათვალისწინებული უნდა იყოს შემდეგი საკითხები:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთო წარდგენა, მისი სტრუქტურა და შინაარსი; და
- ბ) ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა იმ ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას, რომლის საფუძველზეც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგება.

*აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა, როგორც ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი, ისე განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით, რაც აუცილებელია ამ მიზნის მისაღწევად.*

9.2.6. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის თუ არა მითითებული ან აღწერილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.

### 9.3. მოსაზრების ფორმა

9.3.1. აუდიტორმა არამოდიფიცირებული მოსაზრება უნდა გამოთქვას, თუ დაასკვნის, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

*იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებია, როგორც, საზოგადოდ, საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაში, წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი მოსაზრებაც უნდა ეხებოდეს იმას, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, წარდგენილია თუ არა სამართლიანად, ან ფინანსური ანგარიშგება ასახავს თუ არა უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შესაბამისობის საფუძვლებია, მოთხოვნილი მოსაზრება უნდა ეხებოდეს იმას, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია თუ არა ამ საფუძვლების შესაბამისად.*

9.3.2. თუ სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების მეშვეობით არ მიიღწევა სამართლიანი წარდგენა, აუდიტორმა ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან. შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებითა და იმის მიხედვით, როგორ გადაიჭრება საკითხი, უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების მოდიფიცირება.<sup>34</sup>

9.3.3. თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით, აუდიტორს არ ევალება იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა. ამასთან, თუ, ძალიან იშვიათ გარემოებებში, აუდიტორი მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შეიყვანს მომხმარებელს, მან ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან და იმის მიხედვით, როგორ გადაიჭრება საკითხი, განსაზღვროს, ეს საკითხი უნდა ასახოს თუ არა აუდიტორის დასკვნაში და როგორ.<sup>35</sup>

### 9.4. აუდიტორის დასკვნა

9.4.1. აუდიტორმა დასკვნა უნდა შეადგინოს დადგენილი ფორმატისა და შინაარსის შესაბამისად, რომელიც განხილულია ქვემოთ, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც:

- ა) აუდიტორის დასკვნის შეცვლა მოითხოვება სპეციფიკური ფორმატის ან ტექსტის შესაბამისად, რომელსაც ადგენს ამა თუ იმ იურისდიქციის კანონმდებლობა. როდესაც აუდიტორის დასკვნის ფორმატი ან ტექსტი კანონმდებლობითაა დადგენილი, აუდიტორის დასკვნაში მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა იყოს მითითებული წინამდებარე ნრს-ების ასს-ის გამოყენება, თუ აუდიტორის დასკვნა მოიცავს ქვემოთ განხილული ფორმატისა და შინაარსის ყველა ელემენტს;
- ბ) აუდიტორს აუდიტის ჩატარება ევალება ამა თუ იმ იურისდიქციის ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის სტანდარტის შესაბამისად („ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის ეროვნული სტანდარტი“), რომელიც აუდიტორის დასკვნისთვის წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი ფორმატის ან შინაარსისგან განსხვავებულ ფორმატს ან შინაარსს ადგენს და აუდიტორმა აუდიტის ჩატარებისას დამატებით დაიცვა წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებიც. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორის დასკვნაში ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის ეროვნულ სტანდარტთან ერთად მხოლოდ იმ შემთხვევაში

34. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციისთვის იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.28.

35. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციისთვის იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.29.

შეიძლება ნრს-ების ასს-ის მითითებაც, თუ აუდიტორის დასკვნა მოიცავს ქვემოთ განხილული ფორმატისა და შინაარსის ელემენტებს; ან

- გ) აუდიტორის დასკვნა მოიცავს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აზრს, სხვა გარემოებათა ამსახველ აზრს, სუბიექტის ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებულ არსებით განუსაზღვრელობას, სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების აღწერას ან ცალკე ნაწილს, რომელიც ეხება სხვა ინფორმაციას, რა შემთხვევაშიც აუდიტორის მოსაზრება უნდა იყოს მოდიფიცირებული (9.5. ნაწილის შესაბამისად), ან აუდიტორმა უნდა შეცვალოს დასკვნა (9.8. ნაწილის შესაბამისად).

### **დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა**

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]<sup>36</sup>

#### **მოსაზრება**

ჩავატარეთ [ABC კომპანიის [სუბიექტი]ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი<sup>37</sup>, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან (ამ ანგარიშგებების სახელწოდებები შეცვალეთ შესაბამისად)].<sup>38</sup>

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს)<sup>39</sup> [სუბიექტი] ფინანსურ მდგომარეობას [20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით], აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად.<sup>40</sup>

#### **მოსაზრების საფუძველი**

აუდიტს წარვმართავდით [ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად]. ამ სტანდარტით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის – „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ – ნაწილში.<sup>41</sup> ჩვენ დამოუკიდებელი ვართ [სუბიექტის] იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.<sup>42</sup>

36. საკითხები, რომლებიც ქვემოთ განხილულ აუდიტორის დასკვნის ფორმატსა და შინაარსში ასახულია კვადრატულ ფრჩხილებში (მაგ. [ ]), უნდა მოერგოს გარემოებებს.

37. მოსაზრებაზე უარის თქმის შემთხვევაში, განცხადება იმის თაობაზე, რომ ჩატარდა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, უნდა შეიცვალოს და მიეთითოს, რომ აუდიტორი დაქირავებული იყო ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად.

38. მიუთითეთ სუბიექტი, რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ჩატარდა; თითოეული ფინანსური ანგარიშგება, მისი თარიღი და პერიოდი, ახსენეთ თანდართული შენიშვნები, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკები, ან ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებისთვის გამოიყენეთ სხვა სახელწოდებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

39. ასევე 9.4.2. პუნქტი ქვემოთ. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია შესაბამისობის საფუძვლების შესაბამისად, მოსაზრებისა და აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერაში ამის ნაცვლად მითითებული იქნება, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

40. მიუთითეთ ის იურისდიქცია, რომლის მიერაც არის დადგენილი გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, თუ ეს არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, ან სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები.

41. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, ეს განცხადება არ ჩაირთვება აუდიტორის დასკვნაში.

42. როდესაც აუდიტორი პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამს, შეიცვლება განცხადება „ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად“ – სიტყვას „მოსაზრების“ წინ დაემატება სიტყვა „პირობითი“ ან „უარყოფითი“, შესაბამისად. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, ზემოაღნიშნული განცხადება არ ჩაირთვება აუდიტორის დასკვნაში.

**[ხელმძღვანელობის] პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე<sup>43</sup>**

[ხელმძღვანელობა] პასუხისმგებელია თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა [და სამართლიან წარდგენაზე] [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]<sup>44</sup> შესაბამისად, ასევე ისეთ შიდა კონტროლზე, რომელსაც [იგი/ხელმძღვანელობა] აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას [ხელმძღვანელობას] ევალება, შეაფასოს [სუბიექტის] ფუნქციონირებადობის უნარი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან და ანგარიშგების საფუძვლად ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის გამოყენებასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც [ხელმძღვანელობას] განზრახული აქვს [სუბიექტის] ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ არა აქვს სხვა რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს.

**აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე<sup>45 46</sup>**

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტის პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის განზრახ არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;
- ჩვენ შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგვემოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ [სუბიექტის] შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე;
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას;

43. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მოესადაგება კონკრეტული ორისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

44. თუ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, მაშინ ეს წინადადება შემდგენიანად ჩამოყალიბდება: „ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ... [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად, ასევე ...“

45. აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა შეიძლება ასევე ჩაირთოს აუდიტორის დასკვნის თანმხლებ დანართში, რა შემთხვევაშიც აუდიტორის დასკვნაში უნდა მიეთითოს დანართის ადგილმდებარეობა, ან შეიძლება აუდიტორის დასკვნაში მითითებული იყოს სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდი, სადაც მოცემულია ამგვარი აღწერა, თუ კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები აუდიტორს ამის გაკეთების უფლებას აშკარად

- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა [სუბიექტის] ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის – ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება [სუბიექტი] უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო.
- [ვაფასებთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებს და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.]<sup>47</sup>

[ხელმძღვანელობას და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს], სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში ჩვენ მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

*[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]*

*[აუდიტორის მისამართი: იურისდიქციაში იმ ადგილის მითითება, სადაც აუდიტორი საქმიანობს]*

*[თარიღი: აუდიტორის დასკვნა არ უნდა იყოს დათარიღებული იმ თარიღზე ადრინდელი რიცხვით, რომლისთვისაც აუდიტორმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მათ შორის, მტკიცებულებები იმისა, რომ: (i) მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება და განმარტებითი შენიშვნა; და (ii) აღიარებული უფლებამოსილების მქონე პირები ადასტურებენ, რომ ისინი იღებენ პასუხისმგებლობას ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.]*

9.4.2. თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნაში ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერისას მითითებული უნდა იყოს „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე“ ან „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და უტყუარად და სამართლიანად წარდგენაზე,“ გარემოებების შესაბამისად.

9.4.3. აუდიტორმა არ უნდა მოიხსენიოს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო აუდიტორის დასკვნაში, რომელიც მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, თუ ამის გაკეთება არ მოითხოვება კანონმდებლობით. თუ ამგვარი

აძლევა და ეს აღწერილობა წინააღმდეგობაში არ მოდის წინამდებარე ნრს-ების ასს-თან. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა მოიცავს მხოლოდ 9.5.33 პუნქტით მოთხოვნილ საკითხებს.

46. როდესაც მე-10 ნაწილი გამოიყენება, დამატებით აღწერეთ აუდიტორის პასუხისმგებლობა ჯგუფის აუდიტის გარიგებაზე, კერძოდ, მიუთითეთ, რომ:

- (i) აუდიტორს ევალუა ჯგუფის აუდიტი დაგეგმვა და ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნეს ერთეულების ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რათა შეიქმნას სათანადო საფუძველი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად;
- (ii) აუდიტორი პასუხისმგებელია ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის შესრულებულ აუდიტის სამუშაოზე ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის გაწევისა და მის მიმოხილვაზე; და
- (iii) აუდიტორი ერთპიროვნულად არის პასუხისმგებელი აუდიტორის მოსაზრებაზე.

47. გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.



მინიშნება კანონმდებლობით მოითხოვება, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა მიუთითოს, რომ აღნიშნული მინიშნება არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორის მოსაზრებაზე.

## 9.5 მოსაზრების მოდიფიკაციები

*ქვემოთ (ა) – (გ) ცხრილებში აღწერილია მოთხოვნები, რომლის მიხედვითაც უნდა განხორციელდეს მოსაზრების მოდიფიცირება სხვადასხვა სიტუაციაში, ასევე მითითებულია მოდიფიცირებული მოსაზრების ფორმა და შინაარსი.*

9.5.1. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მოდიფიცირებული მოსაზრება უნდა წარმოადგინოს (ა)–(გ) ცხრილების შესაბამისად, როდესაც:

- ა) აუდიტორი მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან
- ბ) აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რომლის საფუძველზეც დაასკვნოდა, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას.

9.5.2. როდესაც აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია, მან:

- ა) სათაური „მოსაზრების საფუძველი“ უნდა შეცვალოს სათაურით „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“, „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“ ან „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“, როგორც აღწერილია (ა) – (გ) ცხრილებში; და
- ბ) დასკვნის ამ ნაწილში უნდა აღწეროს მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი.

*ქვემოთ მოცემულ „ა“ ცხრილში მითითებულია, რა გავლენას ახდენს მოსაზრების ტიპზე აუდიტორის პროფესიული განსჯა იმ საკითხის ხასიათის შესახებ, რომელიც იწვევს მოსაზრების მოდიფიცირებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამ საკითხის ყოვლისმომცველი გავლენა ან შესაძლო გავლენა.*

ცხრილი „ა“  მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის ხასიათი	აუდიტორის პროფესიული განსჯა ფინანსურ ანგარიშგებაზე საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობის შესახებ	
	არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი	არსებითია და ყოვლისმომცველი
ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია	პირობითი მოსაზრება	უარყოფითი მოსაზრება
საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობა	პირობითი მოსაზრება	უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

*„ბ“ ცხრილში მითითებულია, როგორ უნდა მოხდეს მოსაზრების მოდიფიცირება „ა“ ცხრილში განხილული თითოეული ტიპის მოსაზრებისთვის.*

ცხრილი „ბ“ მოსაზრების ფორმა	სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები	შესაბამისობის საფუძვლები
<p><b>9.5.3. პირობითი მოსაზრება</b></p> <p>აუდიტორის დასკვნა _ სათაური მოსაზრებისთვის: „პირობითი მოსაზრება“</p> <p>აუდიტორის დასკვნა _ სათაური მოსაზრების საფუძვლისთვის: „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“</p>	<p>„ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - <i>„პირობითი მოსაზრების საფუძველი“</i> - ნაწილში აღწერილი საკითხ(ებ)ის გავლენით განპირობებული [შედეგების ან შესაძლო შედეგების]<sup>48</sup> გარდა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს/ [ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს] [...] [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად“.</p>	<p>„...ჩვენი დასკვნის - <i>„პირობითი მოსაზრების საფუძველი“</i> - ნაწილში აღწერილი საკითხ(ებ)ის გავლენით განპირობებული [შედეგების ან შესაძლო შედეგების] გარდა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად.“</p>
<p><b>9.5.4. უარყოფითი მოსაზრება</b></p> <p>აუდიტორის დასკვნა _ სათაური მოსაზრებისთვის: „უარყოფითი მოსაზრება“</p> <p>აუდიტორის დასკვნა _ სათაური მოსაზრების საფუძვლისთვის: „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“</p>	<p>„... თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (<i>ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს</i>) [...] [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] -ის შესაბამისად.“</p>	<p>„... თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად.“</p>
<p><b>9.5.5. უარი მოსაზრების გამოთქმაზე</b></p> <p>აუდიტორის დასკვნა _ სათაური მოსაზრების- თვის: „უარი მოსაზრების გამოთქმაზე“</p> <p>აუდიტორის დასკვნა _ სათაური მოსაზრების საფუძვლისთვის: „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“</p>	<p>„ჩვენ დავგიქირავებს ...ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის...“</p> <p>„ჩვენ არ გამოვთქვამთ მოსაზრებას თანდართული ფინანსურ ანგარიშგების შესახებ.</p> <p>ჩვენი დასკვნის - <i>„მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“</i> - ნაწილში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.“</p>	

48. კვადრატულ ფრჩხილებში (მაგ. [ ]) ასახული საკითხები უნდა მოერგოს გარემოებებს.

„გ“ ცხრილში აღწერილია გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება, ასევე მოსაზრების ტიპები, რომელიც შეესაბამება თითოეულ გარემოებას მოდიფიკაციის გამომწვევი საკითხის ხასიათიდან გამომდინარე (იხ. ცხრილი „ა“). „გ“ ცხრილში აღწერილი არ არის ყველა ისეთი გარემოება, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება.

ცხრილი „გ“ კონკრეტული გარემოებები, როდესაც აუცილებელია მოსაზრების მოდიფიცირება	პუნქტის მითითება	პირობითი	უარყოფითი	უარი მოსაზრების გამოთქმაზე
<i>საწყისი ნაშთები</i>				
9.5.6. აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.	4.5.4.	✓		✓
9.5.7. აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ საწყისი ნაშთები შეიცავს უზუსტობას, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ამ უზუსტობის გავლენა სათანადოდ არ არის გათვალისწინებული, ან ადეკვატურად წარდგენილი ან გამჟღავნებული ფინანსურ ანგარიშგებაში.	4.5.5.	✓	✓	
9.5.8. აუდიტორმა მოპოვებულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიმდინარე პერიოდის სააღრიცხვო პოლიტიკა უცვლელად არ არის გამოყენებული საწყისი ნაშთებთან მიმართებით ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ან სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება სათანადოდ არ არის გათვალისწინებული, ან ადეკვატურად წარდგენილი ან გამჟღავნებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.	4.5.6.	✓	✓	
9.5.9. წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრება წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოიცავდა მოდიფიკაციას, რომელიც ისევ შესაფერისი და არსებითია მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისთვისაც.	4.5.3.	✓	✓	✓

ცხრილი „გ“ კონკრეტული გარემოებები, როდესაც აუცილებელია მოსაზრების მოდიფიცირება	პუნქტის მითითება	პირობითი	უარყოფითი	უარი მოსაზრების გამოთქმაზე
<i>კანონმდებლობის დარღვევა</i>				
9.5.10. შეუძლებელია საკმარისი ინფორმაციის მოპოვება კანონმდებლობის საეჭვო დარღვევის შესახებ.	7.4.26.	✓		✓
9.5.11. აუდიტორმა დაასკვნა, რომ გამოვლენილი კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტი ან საეჭვო დარღვევა არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და სათანადოდ ასახული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში.	7.4.27.	✓	✓	
9.5.12. აუდიტორს ხელმძღვანელობამ ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა ხელი შეუშალეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში და მან ვერ შეაფასა, რეალურად ადგილი ჰქონდა თუ არა, ან შესაძლებელია თუ არა, რომ ადგილი ჰქონოდა ისეთ კანონდარღვევას, რომელიც შესაძლოა არსებითი იყოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის.	7.4.27.	✓		✓
9.5.13. აუდიტორმა ვერ დაადგინა, ადგილი ჰქონდა თუ არა კანონმდებლობის ისეთ დარღვევას, რომელიც გარემოებებით განპირობებულმა შეზღუდვებმა გამოიწვია და არა ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ დაწესებულმა შეზღუდვებმა.	7.4.27.	✓		✓
<i>გარე დასტური</i>				
9.5.14. აუდიტორმა დაასკვნა, რომ უსაფუძვლოა ხელმძღვანელობის უარი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე, ან აუდიტორს არ შეუძლია რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებების მოპოვება ალტერნატიული აუდიტის პროცედურებიდან.	7.3.24.	✓		✓
<i>მარაგი</i>				
9.5.15. აუდიტორმა ვერ შეძლო ალტერნატიული აუდიტის პროცედურების ჩატარება მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი	7.4.21.	✓		✓

ცხრილი „გ“ კონკრეტული გარემოებები, როდესაც აუცილებელია მოსაზრების მოდიფიცირება	პუნქტის მითითება	პირობითი	უარყოფითი	უარი მოსაზრების გამოთქმაზე
აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.				
<i>სასამართლო და პრეტენზიები</i>				
9.5.16. ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს, აუდიტორს ნება დართოს სუბიექტის გარე იურისტებთან დაკავშირების ან შეხვედრის, ან სუბიექტის გარე იურისტი აცხადებს უარს, სათანადოდ უპასუხოს აუდიტორის გამოკითხვის წერილს, ან აკრძალულია პასუხის გაცემა და აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ალტერნატიული აუდიტის პროცედურების ჩატარებით.	7.4.25.	✓		✓
<i>ფუნქციონირებადი საწარმო</i>				
9.5.17. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებუ- ლია ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის საფუძველზე, მაგრამ აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, მართებული არ არის ხელმძღვანე- ლობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ამგვარი საფუძვლის გამოყენება.	7.4.1.  8.5.7.		✓	
9.5.18. ადეკვატური ინფორმაცია არ არის გამ- ჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ.  9.5.19. ასეთ შემთხვევაში პირობითი (ან უარყოფითი) მოსაზრების საფუძვლის ნაწილში მითითებული უნდა იყოს, რომ „არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, რომელმაც შესაძლოა ეჭვი გამოიწვიოს საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ხოლო ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის გამჟღავნებული ეს საკითხი“.	7.4.4.  8.5.8.	✓	✓	

ცხრილი „გ“ კონკრეტული გარემოებები, როდესაც აუცილებელია მოსაზრების მოდიფიცირება	პუნქტის მითითება	პირობითი	უარყოფითი	უარი მოსაზრების გამოთქმაზე
9.5.20. როდესაც აუდიტორი აფასებს ხელმძღვანელობის დასკვნას სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ, ხელმძღვანელობის მიერ შეფასებისთვის გამოყენებული პერიოდი საანგარიშგებო თარიღის მომდევნო 12 თვეზე ნაკლებია და მან არ განავრცო და არც აპირებს შეფასების პერიოდის განვრცობას, რის გამოც აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.	7.4.2	✓		✓
<i>შემდგომი მოვლენები</i>				
9.5.21. ფაქტები აუდიტორსთვის ცნობილი გახდა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე და ხელმძღვანელობას ფინანსურ ანგარიშგებაში არ შეაქვს შესწორებები, რაც აუდიტორს აუცილებლად მიაჩნია.	8.4.6.	✓	✓	✓
<i>ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია</i>				
9.5.22. აუდიტორმა დაასკვნა, რომ წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია საიმედო ვერ იქნება.	8.6.5	✓		✓
9.5.23. ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი ერთი ან რამდენიმე ოფიციალური ინფორმაციის წერილობით წარდგენაზე.	8.6.6.	✓		✓
9.5.24. აუდიტორმა დაასკვნა, რომ საკმარისი ეჭვი არსებობს ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან დაკავშირებით, იმ დონის, რომ წინამდებარე სტანდარტის 8.6.1. (ა)-(გ) პუნქტებით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაცია საიმედო ვერ იქნება.	8.6.7			✓
9.5.25. ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს 8.6.1. (ა)-(გ) პუნქტებით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენაზე.	8.6.7			✓

ცხრილი „გ“ კონკრეტული გარემოებები, როდესაც აუცილებელია მოსაზრების მოდიფიცირება	პუნქტის მითითება	პირობითი	უარყოფითი	უარი მოსაზრების გამოთქმაზე
<i>შესაბამისი ციფრები</i>				
<p>9.5.26. მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილია შესაბამისი ციფრები, წინა პერიოდის შესახებ თავდაპირველად გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა პირობით მოსაზრებას, მოსაზრების გამოთქმაზე უარს ან უარყოფით მოსაზრებას და მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი ისევ გადაუჭრელია.</p> <p>მოდიფიცირების „მოსაზრების საფუძვლის“ აბზაცი უნდა ეხებოდეს: (ა) როგორც მიმდინარე პერიოდის ციფრებს, ისე შესაბამის ციფრებს, მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის აღწერაში, თუ მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე ამ საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა არსებითია; ან (ბ) სხვა შემთხვევაში ახსნილი უნდა იყოს, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებული იყო გადაუჭრელი საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო მიმდინარე პერიოდის მონაცემებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობაზე.</p>	9.7.6	✓	✓	✓
<i>სხვა მუხლები</i>				
9.5.27. აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.	8.5.6.	✓		✓
9.5.28. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, მაგრამ მიღწეული არ არის სამართლიანი წარდგენა.	9.3.2		✓	
9.5.29 ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია შესაბამისობის საფუძვლების შესაბამისად და უკიდურესად იშვიათ შემთხვევაში აუდიტორი მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნის, რომ ეს ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შეიყვანს მომხმარებლებს.	9.3.3.	✓	✓	✓

*მოსაზრების მოდიფიკაციასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები*

- 9.5.30. თუ აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში იმიტომ მოიხსენიებს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს, რომ ამგვარი მინიშნება აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გასაგებად, მან დასკვნაში უნდა მიუთითოს, რომ აღნიშნული მინიშნება არ ამცირებს ამ მოსაზრებაზე აუდიტორის პასუხისმგებლობას.
- 9.5.31. თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობა არსებობს, რომელიც დაკავშირებულია:
- ა) ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ თანხებთან (მათ შორის, განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ რაოდენობრივი ხასიათის ინფორმაციასთან), აუდიტორმა „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში უნდა აღწეროს აღნიშნული უზუსტობა და ასევე წარმოადგინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი გავლენის რაოდენობრივი შეფასება, თუ ამის გაკეთება შესაძლებელია. თუ, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელია უზუსტობის ფინანსური გავლენის რაოდენობრივი შეფასება, აუდიტორმა ესეც უნდა აღნიშნოს დასკვნის ამ ნაწილში;
  - ბ) განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ხარისხობრივ ინფორმაციასთან, აუდიტორმა „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში უნდა მიუთითოს, რატომ არის ეს ინფორმაცია მცდარი;
  - გ) ისეთ ინფორმაციასთან, რომლის გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში სავალდებულო იყო, მაგრამ გამჟღავნებული არ არის, აუდიტორმა:
    - (i) ეს საკითხი უნდა განიხილოს მეტავალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;
    - (ii) „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში უნდა აღწეროს, რა სახის ინფორმაციაა გამოტოვებული; და
    - (iii) თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, მიუთითოს გამოტოვებული ინფორმაცია, იმ პირობით, თუ პრაქტიკული თვალსაზრისით, ამის გაკეთება შესაძლებელია და აუდიტორს ამ ინფორმაციის შესახებ მოპოვებული აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები.
- 9.5.32. თუ მოსაზრების მოდიფიცირების მიზეზი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობაა, აუდიტორმა „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში უნდა აღწეროს „შეუძლებლობის“ გამომწვევი მიზეზები.
- 9.5.33. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე იმის გამო, რომ ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მან 9.4.1 პუნქტში მოცემულ აუდიტორის დასკვნის ნიმუშში უნდა შეცვალოს ნაწილი „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ და მხოლოდ შემდეგი საკითხები გაითვალისწინოს:
- ა) აუდიტორის პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატაროს ნრს-ების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად და გასცეს აუდიტორის დასკვნა;
  - ბ) თუმცა, „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხ(ებ)ის გამო, აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად; და
  - გ) აუდიტორი დამოუკიდებელია ამ სუბიექტისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება მოცემულ აუდიტს; გარდა ამისა, აუდიტორმა შეასრულა ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული, აუდიტორის სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც.
- 9.5.34. თუ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზრება უარყოფითია ან აუდიტორი უარს აცხადებს მოსაზრების გამოთქმაზე, მან აუდიტორის დასკვნის „მოსაზრების საფუძვლის“ ნაწილში უნდა აღწეროს მისთვის ცნობილი ნებისმიერი საკითხი, რომელმაც მოსაზრების მოდიფიცირება გამოიწვია, ასევე შესაბამისი შედეგები.



## 9.6. აუდიტორის დასკვნის სხვა ნაწილები/აბზაცები

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როდესაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს:

- მომხმარებლების ყურადღების მიპყრობას ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ისეთ საკითხზე ან საკითხებზე, რომელიც (რომლებიც) განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა სათანადოდ გაიგონ ფინანსური ანგარიშგება („მნიშვნელოვანი გარემოებები“); ან
- მომხმარებლების ყურადღების მიპყრობას ისეთ საკითხზე ან საკითხებზე, რომელიც (რომლებიც) წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში, არც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებშია გამჟღავნებული, მაგრამ მათი ცოდნა აუცილებელია მომხმარებლებისთვის აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გასაგებად („სხვა გარემოებები“).

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი

- 9.6.1 თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია მომხმარებლების ყურადღების გამახვილება ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ისეთ საკითხზე, რომელიც, მისი შეფასებით, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა გაიგონ ფინანსური ანგარიშგება, მაგრამ მას არ მოეთხოვება მოსაზრების მოდიფიცირება ამ საკითხის გამო, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა ჩართოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და მიუთითოს, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

როდის შეიძლება იყოს აუცილებელი მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის გამოყენება მაგალითები:

- როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის კანონმდებლობით დადგენილი საფუძვლების გამოყენება მიუღებელი იქნებოდა სხვა შემთხვევაში, თუ არა ის ფაქტი, რომ მისი გამოყენება დადგენილია კანონმდებლობით;
- თუ აუდიტორისთვის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ ცნობილი გახდა გარკვეული ფაქტები და აუდიტორი გასცემს ახალ ან შეცვლილ აუდიტორის დასკვნას (ე.ი. შემდგომი მოვლენები).

აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება გავლენას არ ახდენს აუდიტორის მოსაზრებაზე. მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ვერ შეცვლის:

- აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას, როდესაც ამის გაკეთება სავალდებულოა კონკრეტული აუდიტისთვის დამახასიათებელ გარემოებებში;
- იმ ინფორმაციას, რომლის გამჟღავნება ხელმძღვანელობას მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, ან რომლის გამჟღავნება მოცემულ გარემოებებში აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად; ან
- აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაციის მიწოდებას იმის თაობაზე, რომ არსებითი განუსაზღვრელობა დაკავშირებული გარკვეულ მოვლენებთან ან პირობებთან, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ.

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები

„სხვა გარემოებები“ აბზაცის შინაარსიდან ნათლად ჩანს, რომ ამგვარი სხვა საკითხის/გარემოების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით არ მოითხოვება. „სხვა გარემოებები“ აბზაცი არ მოიცავს ისეთ ინფორმაციას, რომლის ინფორმირება აუდიტორს ეკრძალება კანონმდებლობით ან პროფესიული სტანდარტებით, მაგალითად, ინფორმაციის კონფიდენციალურობასთან დაკავშირებული ეთიკის სტანდარტებით. გარდა ამისა, სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი არც ისეთ ინფორმაციას მოიცავს, რომლის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში ხელმძღვანელობას მოეთხოვება.

9.6.2. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია მომხმარებლისთვის ინფორმაციის მიწოდება ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში და არც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებშია გამჟღავნებული, მაგრამ, მისი შეფასებით, აუცილებელია იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის შესახებ, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა ჩართოს სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, იმ პირობით, თუ ეს კანონმდებლობით არ იკრძალება.

აუდიტორის დასკვნის სხვა აბზაცების/ნაწილების შინაარსი

9.6.3. როდესაც აუდიტორი დასკვნაში რთავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, აბზაცს, რომელიც ეხება სუბიექტის ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობას, მან ზემოაღნიშნული აბზაცები ან ნაწილები დასკვნას უნდა დაამატოს ქვემოთ მოცემული „დ“ ცხრილის შესაბამისად:

ცხრილი დ: აბზაცი ან ნაწილი	ადგილი	სათაური უნდა მოიცავდეს	შინაარსი უნდა მოიცავდეს
9.6.4. მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი	აუდიტორის დასკვნის ცალკე ნაწილი	შესაფერისი სათაური უნდა მოიცავდეს სიტყვებს „მნიშვნელოვანი გარემოებები“	ნათლად უნდა იყოს მითითებული საკითხი, რომელზეც ყურადღებას ამახვილებს აუდიტორი და, შესაბამის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებიც, სადაც სრულად არის აღწერილი ეს საკითხი.  ამ აბზაცში ნებადართულია მხოლოდ ისეთი საკითხის მითითება, რომელიც წარდგენილია ფინანსურ ანგარიშგებაში ან გამჟღავნებულია განმარტებით შენიშვნებში.  ასევე მითითებული უნდა იყოს, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის იმ საკითხთან მიმართებით, რომელზეც აუდიტორი ამახვილებს ყურადღებას.
9.6.5. სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი	აუდიტორის დასკვნის ცალკე ნაწილი	შესაფერისი სათაური უნდა მოიცავდეს სიტყვებს „სხვა გარემოებები“	გარემოებების შესაფერის ინფორმაციას

ცხრილი დ: აბზაცი ან ნაწილი	ადგილი	სათაური უნდა მოიცავდეს	შინაარსი უნდა მოიცავდეს
9.6.6. ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის აბზაცი	აუდიტორის დასკვნის ცალკე ნაწილი	„ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“	აუდიტორი ყურადღება ამახვილებს/უთითებს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნას, სადაც ახსნილია არსებითი განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებული საკითხები. აუდიტორი აცხადებს, რომ ეს მოვლენები ან პირობები არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე მიანიშნებს, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, მაგრამ აუდიტორის მოსაზრება ამ საკითხთან მიმართებით მოდიფიცირებული არ არის.

9.6.7. თუ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება რაღაც ფაქტები და ხელმძღვანელობა შეცვლის ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა ახალ ამ შეცვლილ აუდიტორის დასკვნაში უნდა ჩართოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ან სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, სადაც მომხმარებლების ყურადღებას გაამახვილებს ფინანსური ანგარიშგების შეცვლის მიზეზზე და მიუთითებს აუდიტორის მიერ ადრე გაცემულ დასკვნას.

## 9.7. შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება

9.7.1. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ შესადარის ინფორმაციას და აღნიშნული ინფორმაცია სათანადოდ არის თუ არა კლასიფიცირებული. ამისათვის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:

- ა) წინა პერიოდის თანხები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია ემთხვევა თუ არა შესადარის ინფორმაციას, ან გადაანგარიშებულია თუ არა; და
- ბ) შესადარისი ინფორმაციის მიმართ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა წინა პერიოდში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის თანმიმდევრულია თუ არა, ან თუ შეცვლილია სააღრიცხვო პოლიტიკა, სათანადოდ გათვალისწინებული იყო თუ არა ეს ცვლილებები, ადეკვატურად განხორციელდა თუ არა ცვლილებების წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში და განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნება.

9.7.2. თუ მიმდინარე პერიოდის აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია, რომელიც მიანიშნებს, რომ შესადარის ინფორმაციაში შესაძლოა არსებითი უზუსტობა არსებობდეს, მან უნდა ჩაატაროს მოცემულ გარემოებებში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულების მოსაპოვებლად აუცილებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რათა დაადგინოს, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა. თუ შესაბამისი ცვლილებებია შეტანილი წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, შესადარისი ინფორმაცია შეესაბამება თუ არა ამ შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

9.7.3. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედი აუდიტის მიერ არის ჩატარებული, აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნაში წინამორბედი აუდიტორის დასკვნის მითითება შესაბამისი ციფრებთან დაკავშირებით და აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ ასე მოიქცეს, მან „სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში“ უნდა მიუთითოს:

- ა) რომ, წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებულია წინამორბედი აუდიტის მიერ;

- ბ) წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრების ტიპი, ხოლო თუ მისი მოსაზრება მოდიფიცირებული იყო, ასევე მოდიფიცირების გამომწვევი მიზეზების აღწერა; და
- გ) ამ დასკვნის თარიღი.

9.7.4. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედი აუდიტორის ჩატარებულია და ეს ანგარიშგება მიმდინარე პერიოდში წარდგენილია, როგორც შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება, აუდიტორმა, გარდა იმისა, რომ მოსაზრებას გამოთქვამს მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, „სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში“ უნდა მიუთითოს ასევე:

- ა) რომ, წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებულია წინამორბედი აუდიტის მიერ;
- ბ) წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრების ტიპი, ხოლო თუ მისი მოსაზრება მოდიფიცირებული იყო, ასევე მოდიფიცირების გამომწვევი მიზეზების აღწერა; და
- გ) ამ დასკვნის თარიღი, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც წინამორბედი აუდიტორის დასკვნა წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ხელახლა გამოიცემა ფინანსური ანგარიშგებასთან ერთად.

9.7.5. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში, სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში უნდა აღნიშნოს, რომ შესაბამისი ციფრები აუდიტირებული არ არის. თუმცა, ამგვარი განცხადება აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმ მოთხოვნისგან, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს იმის თაობაზე, რომ საწყისი ნაშთები არ შეიცავს ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

#### *შესაბამისი ციფრები*

9.7.6. როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილია შესაბამისი ციფრებიც, აუდიტორის მოსაზრება შესაბამის ციფრებს უნდა ეხებოდეს მხოლოდ 9.7.5 პუნქტში აღწერილ შემთხვევაში და შემდეგ გარემოებებში:

- ა) თუ წინა პერიოდის შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა პირობით მოსაზრებას ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარს, ან უარყოფით მოსაზრებას და მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი ისევ გადაუჭრელია, აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოთქმული აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება;<sup>49</sup>
- ბ) თუ აუდიტორი აუდიტის მტკიცებულებებს მოიპოვებს იმის თაობაზე, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლის შესახებ ადრე გაცემული იყო არამოდიფიცირებული მოსაზრება და მიმდინარე პერიოდში შესაბამისი ციფრები სათანადოდ არ არის გადაანგარიშებული, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული არ არის ადეკვატური ინფორმაცია, მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორმა უნდა წარმოადგინოს პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, რომელიც მოდიფიცირებული იქნება ამ ანგარიშგებაში ასახულ შესაბამის ციფრებთან მიმართებით.

#### *შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება*

9.7.7. თუ წარდგენილია შესადარისი ფინანსური ანგარიშგებაც, აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ყველა ის პერიოდი, რომელსაც მოიცავს წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება და რომელზეც აუდიტორი გამოთქვამს მოსაზრებას.

9.7.8. როდესაც აუდიტორის დასკვნა მოიცავს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასაც მიმდინარე პერიოდის აუდიტთან დაკავშირებით და წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის ახლანდელი მოსაზრება განსხვავდება მისი ადრინდელი მოსაზრებისაგან, აუდიტორმა ამ განსხვავებული მოსაზრების გამომწვევი ძირითადი მიზეზები უნდა გაამჟღავნოს სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში.

49. აუდიტორის დასკვნაზე გავლენის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იხ. მე-9 ნაწილი, პუნქტი 9.5.26.

## 9.8. სხვა ინფორმაცია

*„სხვა ინფორმაცია“ აღნიშნავს ფინანსურ ან არაფინანსურ ინფორმაციას (ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გარდა), რომელიც ასახულია სუბიექტის წლიურ ანგარიშში.*

9.8.1. აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან განხილვის მეშვეობით უნდა დაადგინოს, რომელ დოკუმენტ(ებ)ს მოიცავს წლიური ანგარიში და ასევე ამგვარი დოკუმენტ(ებ)ის გამოცემისთვის სუბიექტის მიერ დადგენილი წესი და ვადები.

9.8.2. აუდიტორი უნდა გაეცნოს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას, კერძოდ, უნდა განიხილოს:

- ა) ხომ არ არსებობს არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და ფინანსურ ანგარიშგებას შორის; და
- ბ) არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და ჩატარებული აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ სუბიექტის შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციას შორის.

9.8.3. 9.8.2.(ა) პუნქტში მითითებული განხილვის მიზნებისთვის, იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს მათი თავსებადობა, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ანალოგიურ თანხებს ან სხვა მუხლებს უნდა შეუდაროს სხვა ინფორმაციიდან შერჩეული თანხები ან სხვა მუხლები, რომლებიც უნდა ემთხვეოდეს ფინანსური ანგარიშგების თანხებს ან სხვა მუხლებს, ან მათი აგრეგირების ან დეზაგრეგირების შედეგად უნდა იყოს მიღებული.

*სხვა ინფორმაციიდან შერჩეული თანხების ან სხვა ელემენტების ფინანსურ ანგარიშგებასთან შესაბამისობის შეფასებისას აუდიტორს არ ევალება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის თანხებთან ან სხვა ელემენტებთან სხვა ინფორმაციაში მოცემული ყველა თანხისა თუ სხვა ელემენტების შედარება, რომლებიც უნდა ემთხვეოდეს ფინანსური ანგარიშგების თანხებს ან სხვა მუხლებს, ან მათი აგრეგირების ან დეზაგრეგირების შედეგად უნდა იყოს მიღებული.*

9.8.4. როდესაც აუდიტორი სხვა ინფორმაციას ეცნობა, ის მუდმივად ყურადღებით უნდა იყოს, რათა არ გამოეპაროს არც იმის ნიშნები, რომ შეიძლება არსებითი უზუსტობას შეიცავდეს სხვა ინფორმაციის დარჩენილი ნაწილი, რომელიც დაკავშირებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებასა და აუდიტორის მიერ აუდიტის პროცესში მოპოვებულ ინფორმაციასთან.

9.8.5. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ შეიძლება არსებითი შეუსაბამობა არსებობდეს (ან მისთვის ცნობილი გახდება, რომ სხვა ინფორმაცია შეიძლება არსებითი უზუსტობას შეიცავდეს), მან საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან ერთად და, აუცილებლობის შემთხვევაში, სხვა პროცედურები ჩაატაროს, რათა შეაფასოს:

- ა) არსებითი უზუსტობა არსებობს თუ არა სხვა ინფორმაციაში;
- ბ) არსებითი უზუსტობა არსებობს თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში; ან
- გ) აუცილებელია თუ არა აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განახლება.

9.8.6. თუ აუდიტორი მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე დასკვნის, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობა არსებობს, მან ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს სხვა ინფორმაციის გასწორება. თუ ხელმძღვანელობა:

- ა) დაეთანხმება უზუსტობის გასწორებას, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, რომ შესწორება ნამდვილად გაკეთდა; ან
- ბ) უარს იტყვის უზუსტობის გასწორებაზე, აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ უნდა აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და მათ მოსთხოვოს უზუსტობის გასწორება. თუ უზუსტობა მაინც არ გასწორდება, აუდიტორმა უნდა განიხილოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე ქვემოთ მოცემული „ე“ ცხრილის შესაბამისად, ან გამოვიდეს გარიგებიდან, თუ ეს შესაძლებელია.

9.8.7. თუ აუდიტორი ზოგიერთ ან ყველანაირ სხვა ინფორმაციას მოიპოვებს აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის, მან აუდიტორის დასკვნაში სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებული ნაწილი უნდა ჩართოს „ე“ ცხრილის შესაბამისად.

ცხრილი ე: აბზაცი ან ნაწილი	ადგილი	სათაური უნდა მოიცავდეს	შინაარსი უნდა მოიცავდეს
9.8.8. სხვა ინფორმაცია	აუდიტორის დასკვნის ცალკე ნაწილი	„სხვა ინფორმაცია“ ან სხვა შესაფერისი სათაური	<p>ა) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა;</p> <p>ბ) სხვა ინფორმაციის იდენტიფიკაციას (თუ ასეთი არსებობს), რომელიც აუდიტორმა მოიპოვა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;</p> <p>გ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორის მოსაზრება არ მოიცავს სხვა ინფორმაციას და, შესაბამისად, აუდიტორი მის შესახებ არ წარმოადგენს აუდიტორულ მოსაზრებას და არც არანაირი სახის მარწმუნებელ დასკვნას;</p> <p>დ) აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას სხვა ინფორმაციის გაცნობაზე, განხილვასა და მის შესახებ ინფორმირებაზე აუდიტორის დასკვნაში, წინამდებარე ნრს-ების ასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად; და</p> <p>ე) იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორმა სხვა ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოიპოვა:</p> <p>(i) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორს არ აღმოუჩენია ისეთი საკითხი, რომლის შესახებაც აუცილებელი იქნებოდა ინფორმირება; ან</p> <p>(ii) თუ აუდიტორმა დაასკვნა, რომ სხვა ინფორმაციაში შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა არსებობს – ამ შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობის აღწერას.</p>

9.8.9. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, აუდიტორის დასკვნა არ უნდა მოიცავდეს ნაწილს „სხვა ინფორმაცია“, თუ კი ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ მოითხოვება.

**9.9. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები**

*2.4. ნაწილში განხილულ დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული საერთო მოთხოვნების გარდა, რომლებიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გამოიყენება, სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს ასევე წინამდებარე ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისი სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც აღწერილია ქვემოთ.*

9.9.1. აუდიტორმა სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით ჩატარებული პროცედურები და ფაილში ჩართოს სხვა ინფორმაციის საბოლოო ვერსია.

## 10. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

### მე-10 ნაწილის შინაარსი

მე-10 ნაწილი მოიცავს სპეციალურ მოსაზრებებს, რომლებიც ეხება ჯგუფის აუდიტს. ამ ნაწილში ტერმინში „აუდიტორი“ იგულისხმება „ჯგუფის აუდიტორი“.

### მე-10 ნაწილის მოქმედების სფერო

ნრს-ების ასს-ის ყველა ნაწილი ვრცელდება ჯგუფის აუდიტზე, ხოლო მე-10 ნაწილში მოცემულია ისეთი მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც კონკრეტულად ეხება ნრს-ების ასს-ის სხვა ნაწილების გამოყენებას ჯგუფის აუდიტთან მიმართებით, ან წარმოადგენს ნრს-ების ასს-ის სხვა ნაწილების მოთხოვნებისა და მითითებების განვრცობას/დეტალიზებას ჯგუფის აუდიტის კონტექსტის გათვალისწინებით.

### 10.1 მიზნები

10.1.1. აუდიტორის მიზანია, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის გამოავლინოს და შეაფასოს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები და შეფასებულ რისკებზე სათანადოდ რეაგირების მიზნით დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები.

### 10.2 დაგეგმვის სამუშაოები

10.2.1. მე-5 ნაწილის მოთხოვნების გამოყენებისას აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს და, აუცილებლობის შემთხვევაში, განაახლოს ჯგუფის აუდიტის მასშტაბი, ვადები და მიმართულება. ამისათვის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს:

- ა) კომპონენტები, სადაც ჩატარდება აუდიტის სამუშაო; და
- ბ) რესურსები, რომელიც აუცილებელია ჯგუფის აუდიტის გარიგების შესასრულებლად.

### კომპონენტები

პროფესიული განსჯის საგანია იმ კომპონენტების განსაზღვრა, რომლის მიმართაც უნდა ჩატარდეს აუდიტის სამუშაო. აუდიტორის ამგვარ გადაწყვეტილებაზე შესაძლოა გავლენა მოახდინოს მაგალითად, შემდეგმა საკითხებმა:

- იმ მოვლენებისა და პირობების ხასიათი, რომლებიც არსებითი უზუსტობის წარმოშობას იწვევს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში მტკიცების დონეზე, კერძოდ, რომლებიც დაკავშირებულია ამა თუ იმ კომპონენტთან, როგორც არის, მაგალითად, ახლად დაფუძნებული ან შექმნილი სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, ან ის სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, სადაც მნიშვნელოვანი ცვლილებები განხორციელდა;
- ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშგების ნაშთებისა და ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამყვანებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დეზაგრეგირება კომპონენტების მიხედვით, აქტივების, ვალდებულებებისა და ოპერაციების მოცულობისა და ხასიათის გათვალისწინებით, ადგილმდებარეობის ან ბიზნესერთეულის მიხედვით ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით;
- მოსალოდნელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ყველა მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამყვანებული ინფორმაციის შესახებ იმ სამუშაოს შედეგად, რომლის ჩატარებაც დაიგეგმა წინასწარ განსაზღვრული კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით;

- უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე, ან კონტროლის ნაკლოვანებების ხასიათი და მასშტაბი, რომელიც გამოვლინდა ამა თუ იმ კომპონენტში წინა პერიოდების აუდიტში;
- იმ კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების ხასიათი და ხარისხი, რომელიც მოქმედებს მთელ ჯგუფში და ჯგუფში ცენტრალიზებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული პროცესები, ხოლო თუ ასეა, როგორ.

ჯგუფის ორგანიზაციული სტრუქტურისა და საინფორმაციო სისტემის შესწავლის შედეგად ჯგუფის აუდიტორმა შესაძლოა დაადგინოს, რომ აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის ზოგიერთი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ინფორმაციის განხილვა შესაძლებელია ერთად. მაგალითად, ჯგუფში შესაძლოა შედიოდეს მსგავსი ბიზნესმახასიათებლების მქონე სამი იურიდიული სუბიექტი, რომლებიც საქმიანობენ ერთსა და იმავე გეოგრაფიულ რეგიონში, ჰყავთ ერთი და იგივე ხელმძღვანელობა და იყენებენ შიდა კონტროლის საერთო სისტემას, მათ შორის, საინფორმაციო სისტემასაც. ასეთ ვითარებაში, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ ამ სამ იურიდიულ სუბიექტს ერთ კომპონენტად მიიჩნევს.

#### რესურსები

სტანდარტის მე-3 ნაწილი გარიგების პარტნიორს ავალდებულებს იმის დადგენას, რომ გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომია საკმარისი და ადეკვატური რესურსები გარიგების დროულად შესასრულებლად. პროფესიული განსჯის საგანია ჯგუფის აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი რესურსების განსაზღვრა, რაც შესაძლოა მოიცავდეს ნათელი წარმოდგენის შექმნას შემდეგი საკითხების შესახებ:

- ჯგუფი;
- ჯგუფის ის კომპონენტები, რომლის მიმართაც უნდა შესრულდეს აუდიტის სამუშაო, ასევე მათი ადგილმდებარეობისა და შესაბამისი იურისდიქციისთვის დამახასიათებელი ისეთი ფაქტორები, როგორც არის ენა, კულტურა და რეგულირების რეჟიმი; და
- ეს სამუშაო ცენტრალიზებულად უნდა ჩატარდეს, მხოლოდ კომპონენტთან მიმართებით თუ კომბინირებულად.

10.2.2. თუ გარიგების პარტნიორი ჯგუფის აუდიტის გარიგებაზე დათანხმების ან გარიგების გაგრძელების პროცედურების ჩატარების შემდეგ გადაწყვეტს, რომ შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მან უნდა განიხილოს ამ სიტუაციის შესაძლო გავლენა ჯგუფის აუდიტზე.

### 10.3 არსებითობა

10.3.1. იმ შემთხვევაში, როდესაც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ოპერაციების კატეგორიები, ანგარიშების ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია დეზაგრეგირებულია კომპონენტების მიხედვით, აუდიტორმა მე-5 ნაწილის მოთხოვნების შესასრულებლად უნდა განსაზღვროს თითოეული კომპონენტისთვის სამუშაო არსებითობა, აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის. აგრეგირების რისკის გათვალისწინების მიზნით ეს თანხა ნაკლები უნდა იყოს ჯგუფის სამუშაო არსებითობაზე.

კომპონენტის სამუშაო არსებითობის სიდიდე შესაძლოა სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა კომპონენტისთვის. ამასთან, ცალკეული კომპონენტისთვის განსაზღვრული სამუშაო არსებითობა აუცილებელი არ არის, რომ ჯგუფის სამუშაო არსებითობის არითმეტიკული ნაწილი იყოს და, მამასადამე, კომპონენტების სამუშაო არსებითობის თანხების გაერთიანებულმა სიდიდემ შესაძლოა გადააჭარბოს ჯგუფის სამუშაო არსებითობის დონეს.



ნრს-ების ასს არ მოითხოვს, რომ კომპონენტის სამუშაო არსებითობა განისაზღვროს ოპერაციების თითოეული კატეგორიისთვის, თითოეული ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული თითოეული ინფორმაციისთვის იმ კომპონენტებში, სადაც აუდიტის პროცედურები ტარდება. თუმცა, როდესაც ამა თუ იმ ჯგუფის კონკრეტულ გარემოებებში არსებობს ოპერაციების ერთი ან რამდენიმე კონკრეტული კატეგორია, ანგარიშების ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლისთვისაც უზუსტობების სავარაუდო სიდიდე ნაკლებია მთლიანად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე, შესაძლოა გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელი იყოს, რომ ეს გავლენას იქონიებს მომხმარებლების იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომელსაც ისინი მიიღებენ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, ასეთ შემთხვევაში მე-5 ნაწილი მოითხოვს არსებითობის ისეთი დონის ან დონეების დადგენას, რომელსაც გამოიყენებენ ამ კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიმართ.

კომპონენტის სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა არ არის მარტივი მექანიკური გამოთვლა და საჭიროებს პროფესიულ განსჯას. აუდიტორს კომპონენტის სამუშაო არსებითობის განსაზღვრისას შეუძლია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- რა დონეზე არის დეზაგრეგირებული ფინანსური ინფორმაცია კომპონენტების მიხედვით (მაგალითად, თუ კომპონენტების ინფორმაციის დეზაგრეგირების დონე იზრდება, როგორც წესი, აგრეგირების რისკზე რეაგირების მიზნით უფრო მიზანშეწონილია კომპონენტისთვის ნაკლები სიდიდის სამუშაო არსებითობის დადგენა). ინფორმაციის დეზაგრეგირების ხარისხზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ჯგუფის მიმართ ცალკეული კომპონენტის შედარებითი მნიშვნელობა (მაგალითად, თუ ერთი კომპონენტი ჯგუფის დიდ ნაწილს წარმოადგენს, სავარაუდოდ, კომპონენტების ინფორმაცია ნაკლებად დეზაგრეგირებული იქნება);
- კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებული უზუსტობების ხასიათის, სიხშირისა და სიდიდის შესახებ მოლოდინები, მაგალითად, ამ კომპონენტში წინა პერიოდების აუდიტში გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და ხარისხი.

აგრეგირების რისკზე რეაგირების მიზნით, 10.3.1. პუნქტი მოითხოვს, რომ კომპონენტის სამუშაო არსებითობის დონე ნაკლები იყოს ჯგუფის სამუშაო არსებითობის დონეზე. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში შესაძლოა კომპონენტის სამუშაო არსებითობა განისაზღვროს ჯგუფის სამუშაო არსებითობის დონესთან მიახლოებული ოდენობით იმის გამო, რომ ნაკლებია აგრეგირების რისკი, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთი კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების ძირითად ნაწილს წარმოადგენს.

#### 10.4. ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა

10.4.1. მე-6 ნაწილის გამოყენებისას, აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს:

- ა) ჯგუფის ორგანიზაციული სტრუქტურა და მისი ბიზნესმოდელი, მათ შორის:
  - (i) ადგილები/რეგიონები სადაც ჯგუფი აწარმოებს ოპერაციებს ან საქმიანობას;
  - (ii) ჯგუფის ოპერაციების ან საქმიანობის ბუნება და რამდენად მსგავსია ისინი ჯგუფის მასშტაბით; და
  - (iii) ჯგუფის ბიზნესმოდელში რა დონეზე არის ინტეგრირებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) გამოყენება;
- ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მეთოდების ერთგვაროვნება ჯგუფის მასშტაბით;

გ) ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემა, მათ შორის:

- (i) ჯგუფის მიერ გამოყენებული კონსოლიდაციის პროცესი და კონსოლიდაციის კორექტირებები;
- (ii) კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების ხასიათი და ხარისხი;
- (iii) ჯგუფის ცენტრალიზებული საქმიანობები დაკავშირებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან;
- (iv) ჯგუფის ხელმძღვანელობა როგორ აწვდის ინფორმაციას ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ხელმძღვანელობას ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ.

## 10.5. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

10.5.1. მე-6 ნაწილის მოთხოვნების გამოყენებისას, აუდიტორმა 10.4.1. პუნქტში აღწერილი საკითხების შესწავლის საფუძველზე უნდა გამოავლინოს და შეაფასოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები, მათ შორის კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული.

*მე-6 ნაწილის მოთხოვნების გამოყენებისას, აუდიტორს ევალება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება, ასევე დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა მიესადაგება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებას ცალკეული მტკიცების დონეზე. ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი ინფორმაციის გამოყენება:*

- არსებობს თუ არა კონკრეტული კომპონენტები, რომლებიც უფრო მგრძობიარეა თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის წარმოქმნის მიმართ;
- არსებობს თუ არა თაღლითობის რისკვაეტორები ან ხელმძღვანელობის მიკერძოების ინდიკატორები კონსოლიდაციის პროცესში;
- როგორ ახორციელებენ ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი იმ პროცესების მონიტორინგს, რომლებიც განკუთვნილია ჯგუფში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე რეაგირებისთვის, ასევე კონტროლის იმ პროცედურების, რომლებიც ჯგუფის ხელმძღვანელობას დანერგული აქვს ამ რისკების შესამცირებლად;
- ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ გაცემული პასუხები აუდიტორის მიერ ჩატარებულ გამოკითხვაზე, რომელიც ეხება იმის დადგენას, ცნობილია თუ არა მათთვის რაიმე ფაქტობრივი, საეჭვო ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც გავლენას ახდენს რომელიმე კომპონენტზე ან ჯგუფზე.

## 10.6. არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

10.6.1 მე-7 ნაწილის მოთხოვნების გამოყენებისას, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს კომპონენტები, რომლის მიმართაც ჩატარდება დამატებითი აუდიტის პროცედურები, ასევე ამ კომპონენტებთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

*შესაძლებელია, რომ დამატებითი აუდიტის პროცედურები შემუშავდეს და ჩატარდეს ცენტრალიზებულად, იმ შემთხვევაში, თუ ერთ ან რამდენიმე მნიშვნელოვანი კატეგორიების ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურებიდან მოსაპოვებელი აუდიტის მტკიცებულებები ერთობლიობაში მიესადაგება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებს, მაგალითად, თუ რეალიზაციის ოპერაციებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო ჩანაწერების წარმოება მთელ ჯგუფში ცენტრალიზებულად ხდება.*

ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარების მიზნებისთვის შეუძლია რამდენიმე კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია ისე განიხილოს, თითქოს ერთი გენერალური ერთობლიობა იყოს, მაგალითად, როდესაც ოპერაციები ერთგვაროვნად მიიჩნევა იმის გამო, რომ მათ ერთი და იგივე მახასიათებლები აქვთ, დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებიც ერთნაირია და კონტროლის პროცედურებიც ერთნაირად არის შემუშავებული და ერთნაირად ფუნქციონირებს. ასეთ შემთხვევაში, ამ პროცედურების ჩასატარებლად ხშირად გამოიყენება ჯგუფისთვის განსაზღვრული სამუშაო არსებითობა.

სხვა შემთხვევაში, შესაძლოა უფრო ეფექტიანი იყოს, კომპონენტის დონზე ჩატარდეს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების ისეთ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ამა თუ იმ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან. შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ ამა თუ იმ კომპონენტში მიზანშეწონილი იქნება შემდეგი მოცულობის სამუშაო შესრულება:

- დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება კომპონენტის მთლიან ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით;
- დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება ერთი ან რამდენიმე კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გაშლავებულ ინფორმაციასთან მიმართებით; ან
- სპეციფიკური დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება.

#### კონსოლიდაციის პროცესი

10.6.2. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში კონსოლიდაციის პროცესის შედეგად წარმოქმნილ, არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის. ეს უნდა მოიცავდეს:

- ა) იმის შეფასებას, ყველა სუბიექტი და ბიზნესერთეული ასახულია თუ არა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად;
- ბ) კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული კორექტირებებისა და რეკლასიფიკაციების მართებულობის, სისრულისა და სისწორის შეფასებას;
- გ) იმის შეფასებას, კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული განსჯის შედეგად წარმოიშობა თუ არა ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები;
- დ) თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებას, რომლებიც წარმოიშობა კონსოლიდაციის პროცესის შედეგად.

კონსოლიდაციის პროცესი შესაძლოა მოითხოვდეს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი თანხების კორექტირებას და რეკლასიფიკაციას, რასაც არ აკეთებს ტიპური სტ გამოყენებითი პროგრამები და შესაძლოა მათზე არ ვრცელდებოდეს იგივე კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია სხვა ფინანსურ ინფორმაციასთან. ამგვარი კორექტირებებისა და რეკლასიფიკაციის მართებულობის, სისრულისა და სისწორის შეფასება აუდიტორის მიერ შესაძლოა მოიცავდეს:

- იმის შეფასებას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები სათანადოდ ასახავს თუ არა შესაბამის მოვლენებსა და ოპერაციებს;

- იმის დადგენას, სათანადოდ არის თუ არა ჩართული ფინანსურ ანგარიშგებაში ის სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, რომლის ფინანსური ინფორმაცია აისახა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- იმის დადგენას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები სწორად არის თუ არა გამოთვლილი, დამუშავებული და ავტორიზებული ჯგუფის ხელმძღვანელობის და, შესაბამის შემთხვევაში კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ;
- იმის დადგენას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები სათანადოდ დასაბუთებულია თუ არა და საკმარისად დოკუმენტირებული; და
- შიდაჯგუფური ოპერაციების, არარეალიზებული მოგებისა და შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების შეჯერებისა და ელიმინირების პროცესის შეფასებას.

## 10.7. ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები

10.7.1. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს შემდეგი საკითხების შესახებ:

- ა) ჯგუფის კომპონენტებთან დაკავშირებით შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა;
- ბ) ინფორმაცია თაღლითობის ან საეჭვო თაღლითობის შესახებ, რომელშიც გარეულია ჯგუფის ხელმძღვანელობა, კომპონენტის ხელმძღვანელობა, თანამშრომლები, რომლებიც მნიშვნელოვან ფუნქციებს ასრულებენ ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემაში ან სხვა პირები, როდესაც თაღლითობა არსებით უზუსტობას იწვევს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

## 10.8. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები

2.4. ნაწილში განხილულ დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული საერთო მოთხოვნების გარდა, რომლებიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გამოიყენება, სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს ასევე წინამდებარე ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისი სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც აღწერილია ქვემოთ.

10.8.1. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:

- ა) არგუმენტები, რომლის საფუძველზეც განსაზღვრა/შეარჩია კომპონენტები ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის;
- ბ) საფუძველი, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრა კომპონენტის სამუშაო არსებითობა; და
- გ) ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის შედეგად გამოვლენილი ძირითადი ელემენტები.

## ტერმინების გლოსარი

ამ ტერმინების გლოსარში შეტანილია ნრს-ების ასს-ის მიზნებისთვის განსაზღვრული ტერმინები. განმარტებების მიზანია, ხელი შეუწყოს წინამდებარე სტანდარტის ერთგვაროვან გამოყენებასა და ინტერპრეტაციას და არა ის, რომ უგულებელყოს სხვა მიზნებისთვის, მაგალითად, კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი ორგანოების ან სხვათა მიერ დადგენილი განმარტებები. ამ ტერმინებს ერთი და იგივე მნიშვნელობა აქვს ამ სტანდარტის მთელ ტექსტში, თუ კონკრეტულად სხვა რამ არ არის მითითებული. გარდა ამისა, გლოსარი მოიცავს სხვა ტერმინების აღწერასაც, რომლებიც გვხვდება ნრს-ების ასს-ში, სტანდარტის ერთიანი და ერთგვაროვანი ინტერპრეტაციისა და თარგმანის ხელშეწყობის მიზნით (ასეთი სხვა ტერმინები აღნიშნულია ვარსკვლავით „\*“).

**აგრეგირების რისკი (Aggregation risk)** – იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების სიდიდე გადააჭარბებს მთელი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეს.

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

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

**არამოდიფიცირებული მოსაზრება (Unmodified opinion)** – არამოდიფიცირებული მოსაზრება – აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრება, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

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

- ა) თანდაყოლილი რისკი – რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისაკენ, რომელიც შეიძლება, ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად;
- ბ) კონტროლის რისკი – რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სუბიექტის შიდა კონტროლი.

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

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

**აუდიტის მტკიცებულება (Audit evidence)** – ყველაწარმოებული ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს დასკვნების გამოსატანად, რომელსაც ეყრდნობა მისი აუდიტორული მოსაზრება. აუდიტის მტკიცებულება მოიცავს ბუღალტრულ ჩანაწერებში ასახულ ინფორმაციას, რომელიც საფუძვლად უდევს ფინანსურ ანგარიშგებას, აგრეთვე სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც.

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

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

**აუდიტორის ექსპერტი (Auditor's expert)** – ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია, რომელსაც გააჩნია ექსპერტული ცოდნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროში და რომლის მიერ აღნიშნულ სფეროში შესრულებულ სამუშაოს იყენებს აუდიტორი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში დასახმარებლად. აუდიტორის ექსპერტი შეიძლება იყოს აუდიტორის შიდა ექსპერტი (რომელიც არის ამ აუდიტორის ფირმის ან ფირმების ქსელის პარტნიორი<sup>46</sup> ან თანამშრომელი, მათ შორის დროებითი თანამშრომელი), ან აუდიტორის გარე ექსპერტი.

**აუდიტორის წერტილოვანი (ერთი) შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი (Auditor's point estimate or auditor's range)** – სიდიდე, ან სიდიდეების დიაპაზონი, შესაბამისად, რომელსაც აუდიტორი განსაზღვრავს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული წერტილოვანი შეფასების გასაანალიზებლად.

**აუდიტორის შეფასებების დიაპაზონი (Auditor's range)** – (იხ. აუდიტორის წერტილოვანი შეფასება)

**აუდიტორის დასკვნის თარიღი (Date of the auditor's report)** – თარიღი, რომლითაც აუდიტორი ათარიღებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემულ თავის დასკვნას.

**აუდიტის წინაპირობები (Preconditions for an audit)** – აუდიტის წინაპირობები – ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს და ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების თანხმობა მათი პასუხისმგებლობის ამოსავალ დაშვებაზე, რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი.

**აუდიტორული ფირმა** – (იხ. ფირმა)

**აუდიტორული მოსაზრება (Audit opinion)** – (იხ. მოდიფიცირებული მოსაზრება და არამოდიფიცირებული მოსაზრება) (*Modified opinion and Unmodified opinion*)

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

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

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

**ბუღალტრული ჩანაწერები (Accounting records)** – პირველადი აღრიცხვის ბუღალტრული გატარებების ჩანაწერები და მათი მხარდაჭერი (პირველადი) დოკუმენტები, როგორცაა ჩეკები და ელექტრონული წესით გადარიცხული სახსრების ამსახველი დოკუმენტები, ანგარიშ-გაქტურები, ხელშეკრულებები, მთავარი ან დამხმარე საბუღალტრო წიგნები, საბუღალტრო გატარებები და ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული კორექტირებები, რომლებიც ასახული არ არის ოფიციალურ საბუღალტრო გატარებებში, აგრეთვე სხვადასხვა სახის სამუშაო ცხრილები (განგარიშებები) და ელექტრონული გამოთვლითი ცხრილები, რომლებიც საფუძვლად უდევს დანახარჯების განაწილებას, გამოთვლებს, შეჯგურების მასალებსა და ახსნა-განმარტებებს

46. ტერმინებში „პარტნიორი“ და „აუდიტორული ფირმა“, საჭიროების შემთხვევაში, იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

**გადახრა (Exception)** – პასუხი, სადაც მითითებულია, რომ განსხვავება არსებობს დასადასტურებლად მოთხოვნილ ინფორმაციას, ან სუბიექტის ჩანაწერებში არსებულ ინფორმაციასა და დამადასტურებელი მხარის მიერ მიწოდებულ ინფორმაციას შორის.

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

\* **გამოკითხვა (Inquiry)** – გამოკითხვა მოიცავს სუბიექტის ფარგლებში ან მის გარეთ მცოდნე პირებისაგან როგორც საფინანსო, ისე არასაფინანსო ინფორმაციის მოპოვებას.

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

- ა) აუდიტის პროცესებში;
- ბ) ნრს-ების ასს-სა და მოქმედ საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელ მოთხოვნებში;
- გ) ბიზნესგარემოში, რომელშიც ფუნქციონირებს კონკრეტული სუბიექტი;
- დ) სუბიექტის დარგთან დაკავშირებული აუდიტისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საკითხებში.

\* **გარიგების წერილი (Engagement letter)** – გარიგების შეთანხმებული პირობები წერილის სახით.

**გარიგების პარტნიორი<sup>47</sup> (Engagement partner)** – პარტნიორი ან ფირმის მიერ დანიშნული სხვა თანამშრომელი, რომელიც პასუხისმგებელია კონკრეტულ აუდიტის გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე აუდიტორის დასკვნაზე, რომელიც გაიცემა ფირმის სახელით და, რომელსაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან.

**გარიგების ხარისხის მიმოხილვა (Engagement quality review)** – გარიგების გუნდის ყველა მნიშვნელოვანი განსჯისა და ამის საფუძველზე გამოტანილი დასკვნების ობიექტური შეფასება გარიგების ხარისხის მიმოხილველის მიერ, რომელიც დასრულდა არაუგვიანეს გარიგების დასკვნის თარიღისა.

**გარიგების ხარისხის მიმოხილველი (Engagement quality reviewer)** – პარტნიორი, ფირმაში მომუშავე სხვა პირი ან გარე პირი, რომელიც ფირმის მიერ დანიშნულია გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩასატარებლად.

**გარიგების გუნდი (Engagement team)** – კონკრეტული გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი, ასევე ნებისმიერი სხვა პირი, რომელიც აუდიტის პროცედურებს ატარებს მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებით, გარდა აუდიტორის გარე ექსპერტისა და დამკვეთის შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლებისა, რომლებიც უშუალო დახმარებას უწევენ გარიგების გუნდს გარიგების შესრულებისას.

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

**გარე საინფორმაციო წყარო (External information source)** – გარე ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია, რომელიც გასცემს ინფორმაციას, რომელიც სუბიექტმა გამოიყენა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, ან მოიპოვა აუდიტორმა, როგორც აუდიტის მტკიცებულება, როდესაც ამგვარი ინფორმაცია შესაფერისია მომხმარებელთა ფართო წრეებისთვის გამოსაყენებლად. როდესაც ინფორმაციის მომწოდებელი ფიზიკური პირი ან ორგანიზაცია მოქმედებს, როგორც ხელმძღვანელობის ექსპერტი, მომსახურე ორგანიზაცია, ან აუდიტორის ექსპერტი, ეს ფიზიკური პირი თუ ორგანიზაცია არ მიიჩნევა გარე საინფორმაციო წყაროდ ამ კონკრეტულ ინფორმაციასთან მიმართებით.

\* **გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება (Fraudulent financial reporting)** – გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება გულისხმობს განზრახ დაშვებულ უზუსტობებს, მათ შორის თანხების ან სხვა ინფორმაციის გამოტოვებას, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში მათ წარმოდგენას იმგვარად, რომ შეცდომაში შეიყვანოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელი.

47. სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებით ცნებებში „გარიგების პარტნიორი“, „პარტნიორი“ და „ფირმა“ იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

**„გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით შესრულებული ოპერაცია (Arm's length transaction)** – ოპერაცია, რომელიც ისეთ ვადებში და ისეთი პირობებით ხორციელდება ერთმანეთთან არადაკავშირებულ დაინტერესებულ მყიდველსა და დაინტერესებულ გამყიდველს შორის, რომ ისინი ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად მოქმედებენ თავიანთი საუკეთესო ინტერესებიდან გამომდინარე.

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

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

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

**დაკავშირებული მხარე (Related party)** – ა) დაკავშირებულ მხარე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო- დო საფუძვლებში მოცემული განმარტების თანახმად; ან

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

- (i) ფიზიკური პირი ან სუბიექტი, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს ანგარიშვალდებულ სუბიექტს ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე;
- (ii) სხვა სუბიექტი, რომელსაც ანგარიშვალდებულ სუბიექტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს, ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე; ან
- (iii) სხვა სუბიექტი, რომელიც ანგარიშვალდებულ სუბიექტთან ერთად საერთო კონტროლის ქვეშ იმყოფება:
  - ა. საერთო მაკონტროლებელი მფლობელობის მეშვეობით;
  - ბ. ოჯახის წევრი მესაკუთრეების მეშვეობით; ან
  - გ. საერთო უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის მეშვეობით.

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

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

**დარღვევა (კანონმდებლობის კონტექსტში) (Non-compliance (in the context of laws and regulations))** – წინასწარგანზრახული ან უნებლიე ქმედება, ან ამა თუ იმ ვალდებულების უგულვებელყოფა სუბიექტის მიერ, რომელიც ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას. ამგვარი ქმედებები მოიცავს ოპერაციებს, რომლებიც განხორციელებულია სუბიექტის მიერ ან მისი სახელით, ან სუბიექტის სახელით მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების მიერ. დარღვევაში არ იგულისხმება სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების პირადი არამართლზომიერი საქციელი, რომელიც დაკავშირებული არ არის სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობასთან.

**დასაბუთებული რწმუნება (Reasonable assurance) (აუდიტის გარიგების კონტექსტში)** \_ რწმუნების მაღალი, მაგრამ არა აბსოლუტური დონე.

**ექსპერტი (Expert)** \_ (იხ. აუდიტორის ექსპერტი და ხელმძღვანელობის ექსპერტი)

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

**თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტი (Walk-through test)** \_ ოპერაციების შერჩევა და მათზე დაკვირვება ფინანსური ანგარიშგების სისტემის მეშვეობით.



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

**თაღლითობის რისკფაქტორები (Fraud risk factors)** – ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მიანიშნებს თაღლითობის ჩადენის მასტიმულირებელი ან იძულებითი ფაქტორების არსებობაზე, ან ქმნის თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობას.

**კომპონენტი (Component)** – სუბიექტი, ბიზნესერთეული, ფუნქცია ან სამეწარმეო საქმიანობა, ან მათი რაიმე სახის კომბინაცია, რომელიც აუდიტორმა განსაზღვრა, როგორც ასეთი, ჯგუფის აუდიტში აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის.

**კომპონენტის აუდიტორი (Component auditor)** – აუდიტორი, რომელიც აუდიტის სამუშაოს ასრულებს კომპონენტთან დაკავშირებით ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის. ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორი გარიგების გუნდს განეკუთვნება.

**კომპონენტის ხელმძღვანელობა (Component management)** – ხელმძღვანელობა, რომელიც პასუხისმგებელია კომპონენტზე.

**კომპონენტის სამუშაო არსებითობა (Component performance materiality)** – თანხა, რომელიც აუდიტორმა განსაზღვრა აგრეგირების რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად, კომპონენტთან დაკავშირებით აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის.

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

- ა) პოლიტიკა არის პრინციპული დებულებები იმის თაობაზე, რა უნდა გაკეთდეს ან რა არ უნდა გაკეთდეს კონტროლის განსახორციელებლად სუბიექტის ფარგლებში. ამგვარი დებულებები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს დოკუმენტური სახით, აშკარად ჩანდეს ინფორმირების სხვა საშუალებებში/შეტყობინებებში ან იგულისხმებოდეს მოქმედებებსა და გადაწყვეტილებებში;
- ბ) პროცედურები არის პოლიტიკის პრაქტიკაში რეალიზებისთვის განკუთვნილი ქმედებები.

**კონტროლის გარემო (Control environment)** – მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის მმართველობითი ფუნქციები და საერთო პოზიცია, ინფორმირებულობა და ქმედებები, რომლებიც ეხება შიდა კონტროლის სისტემასა და სუბიექტისათვის მის მნიშვნელობას. კონტროლის გარემო შიდა კონტროლის ერთ-ერთი კომპონენტია.

**\* კონტროლის ტესტები (Tests of controls)** – აუდიტის პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესაფასებლად, არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების, ან გამოვლენისა და გამოსწორების შესაძლებლობის კუთხით.

**კონტროლის რისკი (Control risk)** – (იხ. არსებითი უზუსტობის რისკი)

**\* კორპორაციული მმართველობა – (იხ. მმართველობა)**

**\* მაკონტროლებელი საქმიანობა (Control activities)** – პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ხელს უწყობს ხელმძღვანელობის დირექტივების პრაქტიკაში განხორციელების უზრუნველყოფას. მაკონტროლებელი საქმიანობა შიდა კონტროლის ერთ-ერთი კომპონენტია.

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

**მნიშვნელოვანი რისკი (Significant risk)** – გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკი:

- ა) რომლისთვისაც თანდაყოლილი რისკის შეფასება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ზედა ზღვარს/ბოლო მნიშვნელობას უახლოვდება უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და პოტენციური უზუსტობის მოსალოდნელი სიდიდის კომბინაციის მნიშვნელოვნების გამო; ან
- ბ) რომელიც მნიშვნელოვან რისკად მიიჩნევა ნრს-ების ასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

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

**\* მნიშვნელოვნება (Significance)** – საკითხის შედარებითი მნიშვნელობა, კონტექსტის გათვალისწინებით. საკითხის მნიშვნელოვნებას პრაქტიკოსი განიხილავს შესაბამის კონტექსტში, კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. განხილვა შეიძლება ეხებოდეს, მაგალითად, საკითხის ცვლილების ან მისი გავლენის გონივრულ პერსპექტივას პრაქტიკოსის დასკვნის გამიზნული მომხმარებლების გადაწყვეტილებებზე; ან, მეორე მაგალითი – როდესაც კონტექსტი არის განსჯა იმის დასადგენად, ამა თუ იმ საკითხის შესახებ უნდა ეცნობოს თუ არა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, იმის მიუხედავად, პრაქტიკოსი ამ საკითხს მნიშვნელოვნად მიიჩნევს თუ არა თავისი მოვალეობებისთვის. მნიშვნელოვნების განხილვა შესაძლებელია რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ფაქტორების კონტექსტში, როგორც არის, მაგალითად, შედარებითი სიდიდე, ხასიათი და გავლენა განსახილველ საკითხზე, ასევე გამიზნული მომხმარებლების გაცხადებული ინტერესები.

**\* მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები (Controls at the service organization)** – კონტროლის იმ მიზნის მისაღწევად განკუთვნილი კონტროლის საშუალებები, რომელსაც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელი დასკვნა.

**მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი (Service auditor)** – აუდიტორი, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციის მოთხოვნით წარმოადგენს მარწმუნებელ დასკვნას, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ.

**მომსახურე ორგანიზაცია (Service organization)** – მესამე მხარის ორგანიზაცია (ან მესამე მხარის ორგანიზაციის - დანაყოფი), რომელიც ისეთი ტიპის მომსახურებას უწევს მომხმარებელ სუბიექტებს, რომელიც ამ სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან არის დაკავშირებული.

**მომხმარებელი სუბიექტი (User entity)** – სუბიექტი, რომელიც იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას და რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ტარდება.

**მტკიცებები (Assertions)** – ფინანსურ ანგარიშგებაში მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც ეხება აღიარებას, შეფასებას, წარდგენას და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას და ხელმძღვანელობა წარმოადგენს იმის წარმოსაჩენად, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. მტკიცებებს აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად, როდესაც ავლენს და აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს და ატარებს საპასუხო პროცედურებს მათზე რეაგირების მიზნით.

**ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორია, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია (Significant class of transactions, account balance or disclosure)** – ოპერაციების კატეგორია, ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლის შესახებაც არსებობს ერთი ან რამდენიმე რელევანტური მტკიცება.

**პარტნიორი (Partner)** – ნებისმიერი პირი, რომელსაც აქვს იმის უფლებამოსილება, რომ ფირმას დაავალოს პროფესიული მომსახურების გარიგების შესრულება.

**პერსონალი (Personnel)** – ფირმის პარტნიორები და თანამშრომლები.

**\* პრაქტიკოსი (Practitioner)** – საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი.

**\* პროფესიონალი ბუღალტერი (Professional accountant)** – პირი, რომელიც არის ბსფ-ის წევრი ორგანიზაციის წევრი.

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

**პროფესიული სკეპტიციზმი (Professional skepticism)** – გარკვეული მიდგომა/პოზიცია სამუშაოს შესრულების მიმართ, რომელიც გულისხმობს კრიტიკულ აზროვნებას და სიფრთხილის გამოჩენას ისეთ პირობებთან მიმართებით, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ შესაძლო უზუსტობაზე, ასევე მტკიცებულებების კრიტიკულ შეფასებას.

**პროფესიული სტანდარტები (Professional standards)** – ნაკლებად რთული სუბიექტების (ნრს-ების) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი და სათანადო ეთიკური მოთხოვნები.

**რელევანტური მტკიცებები (Relevant assertions)** – ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ მტკიცება მიიჩნევა რელევანტურად, თუ მასთან დაკავშირებით არსებობს გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკი. მტკიცების რელევანტურობას აუდიტორი მანამდე ადგენს, სანამ განიხილავს მასთან დაკავშირებულ რომელიმე კონტროლის პროცედურას (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი).

**რწმუნება (Assurance)** – (იხ. დასაბუთებული რწმუნება)

**სააღრიცხვო შეფასება (Accounting estimate)** – ფულადი სიდიდე, რომლის მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად გავლენას ახდენს შეფასების განუსაზღვრელობა.

**სააღრიცხვო შეფასების შედეგი (Outcome of an accounting estimate)** – სააღრიცხვო შეფასების ფაქტობრივი ფულადი სიდიდე, რომელიც გამოთვლილია შესაბამისი ოპერაცი(ებ)ის, მოვლენ(ებ)ის ან პირობ(ებ)ის შედეგების მიხედვით, რომლებიც განხილული იყო სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას.

**საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება (General purpose financial statements)** – საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება.

**სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (Relevant ethical requirements)** – პროფესიული ეთიკის პრინციპები და ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება პროფესიონალ ბუღალტრებზე, როდესაც ატარებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს „პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები)“ (ბესს-ის კოდექსი) იმ დებულებებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან, ასევე ეროვნული კანონმდებლობით განსაზღვრულ ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შემზღუდველია.

**საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) საერთო კონტროლის პროცედურები (General information technology (IT) controls)** – კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაწესებულია სუბიექტის იმ სტ პროცესებზე, რომლებიც ხელს უწყობს სტ გარემოს სათანადოდ მუშაობას უწყვეტად, მათ შორის ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიან ფუნქციონირებასა და ინფორმაციის მთლიანობას (ე.ი. სისრულე, სისწორე და ვალიდურობა) სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში. ასევე იხილეთ სტ გარემოს განმარტება. იხ. ასევე სტ გარემოს განმარტება.

**საერთო დანიშნულების საფუძვლები (General purpose framework)** – ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც შემუშავებულია ფინანსურ ინფორმაციაზე ფართო სპექტრის მომხმარებელთა საერთო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები ან შესაბამისობის საფუძვლები.

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

- ა) აღიარებს, აშკარად თუ ნაგულისხმევი სახით, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად შეიძლება აუცილებელი გახდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან იმაზე მეტი ინფორმაციის გამჟღავნება, რაც კონკრეტულად მოითხოვება მოცემული საფუძვლებით; ან
- ბ) აშკარად აღიარებს, რომ სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად შეიძლება აუცილებელი გახდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან მოცემული საფუძვლების რომელიმე მოთხოვნიდან გადახვევა. იგულისხმება, რომ ასეთი გადახვევა აუცილებელი გახდება მხოლოდ განსაკუთრებით იშვიათ გარემოებებში.

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

\* **საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი (Professional accountant in public practice)** – ნებისმიერი პროფესიონალი ბუღალტერი, მისი ფუნქციური კლასიფიკაციის მიუხედავად (მაგ., აუდიტი, გადასახადები ან კონსულტაციები) ფირმაში, რომელიც პროფესიულ მომსახურებას ეწევა. ეს ტერმინი გამოიყენება საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტრების ფირმის აღსანიშნავად.

**საკმარისობა (აუდიტის მტკიცებულებების) (Sufficiency of audit evidence)** – აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობის საზომი. აუდიტის მტკიცებულებების საჭირო რაოდენობაზე გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება და ასევე ამგვარი აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხი.

**სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები (Fair presentation framework)** – (იხ. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და საერთო დანიშნულების საფუძვლები)

**სამუშაო არსებითობა (Performance materiality)** – აუდიტორის მიერ დადგენილი სიდიდე (თანხა) ან სიდიდეები (თანხები), რომელიც ნაკლებია მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე და განკუთვნილია იმისათვის, რომ მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ არსებითობას. შესაბამის შემთხვევაში, სამუშაო არსებითობა ასევე აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისათვის დადგენილ არსებითობის დონეზე ან დონეებზე.

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

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

**სხვა ინფორმაცია (Other information)** – ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაცია (გარდა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა), რომელიც სუბიექტის წლიურ ანგარიშშია ასახული.

**სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი (Other Matter paragraph)** – აუდიტორის დასკვნაში ჩართული აბზაცი, რომელიც ისეთ საკითხს ეხება, რომელიც წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში, არც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებშია განმარტებული, მაგრამ, აუდიტორის შეფასებით, მათი ცოდნა აუცილებელია მომხმარებლებისთვის აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გასაგებად.

**სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება (Special purpose financial statements)** – ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად.

**სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები (Special purpose framework)** – ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები, ან შესაბამისობის საფუძვლები.

**სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები (Risks arising from the use of IT)** – სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურებისთვის დამახასიათებელი არაეფექტური დიზაინი ან ფუნქციონირება, ან ინფორმაციის მთლიანობასთან (ე.ი. ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის

სისრულე, სისწორე და ვალიდურობა) დაკავშირებული რისკები, რაც განპირობებულია სუბიექტის სტ პროცესებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების არაეფექტური დიზაინით ან ფუნქციონირებით. (იხ. სტ გარემო)

**სტატისტიკური შერჩევა (Statistical sampling)** – შერჩევის ნებისმიერი მიდგომა, რომელსაც ახასიათებს შემდეგი ნიშნები:

- ა) შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების შემთხვევითი შერჩევა; და
- ბ) ალბათობის თეორიის გამოყენება შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შესაფასებლად, მათ შორის შერჩევის რისკის გასაზომად;

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

**სტრატეფიკაცია (Stratification)** – გენერალური ერთობლიობის ქვეერთობლიობებად დაყოფის პროცესი, როდესაც თითოეული ქვეერთობლიობა წარმოადგენს მსგავსი მახასიათებლების მქონე (ზშირად ფულადი ღირებულება) შერჩევის ერთეულების ჯგუფს.

\* **ტესტი (Test)** – პროცედურების გამოყენება გენერალური ერთობლიობის ზოგიერთი ან ყველა მუხლის მიმართ.

**უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნა (Non-response)** – დადებითი დასტურის მოთხოვნის შემთხვევაში დამადასტურებელი მხარის მიერ დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის ან სრული პასუხის არგაცემა, ან უკანდაბრუნებული დასტურის მოთხოვნა, რომელიც ადრესატს არ მიუღია.

\* **ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (International Financial Reporting Standards)** – ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

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

**ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები (Applicable financial reporting framework)** – ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომელიც მისაღებია სუბიექტის ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნის გათვალისწინებით, ან, რომლის გამოყენებაც კანონმდებლობით მოითხოვება.

ტერმინი „სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები“ („Fair presentation framework“) გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების აღსანიშნავად, რომელიც მოითხოვს ამ საფუძვლების მოთხოვნების დაცვას და:

- ა) აღიარებს, აშკარად თუ ნაგულისხმევი სახით, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად შეიძლება აუცილებელი გახდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან იმაზე მეტი ინფორმაციის გამჟღავნება, რაც კონკრეტულად მოითხოვება მოცემული საფუძვლებით; ან
- ბ) აშკარად აღიარებს, რომ სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად შეიძლება აუცილებელი გახდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან მოცემული საფუძვლების რომელიმე მოთხოვნიდან გადახვევა. იგულისხმება, რომ ასეთი გადახვევა აუცილებელი გახდება მხოლოდ განსაკუთრებით იშვიათ გარემოებებში.

ტერმინი „შესაბამისობის საფუძვლები“ („Compliance framework“) გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის

ისეთი საფუძვლების აღსანიშნავად, რომელიც მოითხოვს მოცემული საფუძვლების მოთხოვნების დაცვას, მაგრამ არ შეიცავს ზემოთ განხილულ (ა) ან (ბ) აღიარებას.

**ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღი (Date of approval of the financial statements)** – თარიღი, როდესაც სათანადო უფლებამოსილების მქონე პირები ადასტურებენ, რომ მომზადებულია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიში, შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით და პასუხისმგებლობას იღებენ ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

**ფინანსური ანგარიშგების თარიღი (Date of the financial statements)** – ფინანსური ანგარიშგებით მოცული ბოლო საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღი.

**ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი (Date the financial statements are issued)** – თარიღი, როდესაც აუდიტორის დასკვნა და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ხელმისაწვდომი ხდება მესამე მხარეებისთვის.

**ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (International Financial Reporting Standards)** – ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

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

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

- ა) არ შემოიფარგლება მარტო ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ელემენტებით, ანგარიშებით ან მუხლებით;
- ბ) თუ შემოიფარგლება, ეხება ან შეიძლება ეხებოდეს ფინანსური ანგარიშგების არსებით ნაწილს; ან
- გ) ახსნა-განმარტებებთან მიმართებაში, გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლებისთვის ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით.

**შიდა აუდიტის განყოფილება (Internal audit function)** – სუბიექტის განყოფილება/დანაყოფი, რომელიც ასრულებს მარწმუნებელ და საკონსულტაციო მომსახურებას, რომლის მიზანია სუბიექტის მართვის, რისკების მართვისა და შიდა კონტროლის პროცესების ეფექტიანობის შეფასება და გაუმჯობესება.

\* **შიდა აუდიტორები (Internal auditors)** – პირები, რომლებიც ასრულებენ შიდა აუდიტის განყოფილების ფუნქციებს. შიდა აუდიტორები შეიძლება იყვნენ შიდა აუდიტის ან სხვა ანალოგიური განყოფილების თანამშრომლები.

\* **შიდა კონტროლი (Internal control)** – პროცედურული პროცესი, რომელიც დააპროექტეს, დანერგეს და ამუშავებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, ხელმძღვანელობა და სხვა პერსონალი, რათა უზრუნველყონ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ მიღწეულია სუბიექტის მიზნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საიმედოობას, ოპერაციების მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას, ასევე მოქმედ კანონმდებლობასა და მარეგულირებელ ნორმებთან შესაბამისობას. ტერმინი „კონტროლი“ ეხება შიდა კონტროლის ერთი ან მეტი კომპონენტის ნებისმიერ ასპექტს.

**შიდა კონტროლის ნაკლოვანება (Deficiency in internal control)** – ნაკლოვანება, რომელიც იმ შემთხვევაში არსებობს, როდესაც:

- ა) კონტროლის პროცედურა ისეთნაირად შემუშავდა, დაინერგა ან ფუნქციონირებს, რომ ვერ უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან აცილებას, ან გამოვლენასა და გამოსწორებას; ან
- ბ) არ არსებობს კონტროლის პროცედურა, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და გამოსასწორებლად.

**შეუმჩნეველობის რისკი (Detection risk)** – რისკი იმისა, რომ აუდიტორის მიერ აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირების მიზნით ჩატარებული პროცედურები ვერ გამოავლენს არსებულ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად.

\* **შეცდომა (Error)** – უზუსტობა ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც არ არის განზრახ ჩადენილი, მათ შორის, თანხის ან განმარტებითი ხასიათის ინფორმაციის გამოტოვება.

**შეფასების განუსაზღვრელობა (Estimation uncertainty)** – შეფასების გამოთვლისთვის დამახასიათებელი არასაკმარისი სიზუსტის გავლენა შეფასებაზე.

\* **შეფასება<sup>(1)</sup> (Assess)** – გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების ანალიზი მათი მნიშვნელოვნების დასადგენად.

\* **შეფასება<sup>(2)</sup> (Evaluate)** – შესაბამისი საკითხების/პრობლემების გამოვლენა და გაანალიზება, მათ შორის, აუცილებლობის შემთხვევაში, დამატებითი პროცედურების ჩატარება საკითხის/პრობლემის შესახებ კონკრეტული დასკვნის გამოსატანად. ამ გაგებით, ტერმინი „შეფასება“, როგორც წესი, გამოიყენება სხვადასხვა საკითხთან მიმართებით, მათ შორის მტკიცებულებებთან, პროცედურების შედეგებსა და ამა თუ იმ რისკზე რეაგირების მიზნით ხელმძღვანელობის მიერ გატარებული ზომების ეფექტიანობასთან მიმართებით (იხ. ასევე *შეფასება<sup>(1)</sup>*, ამ ტერმინის გამოყენების სხვა კონტექსტის გასაგებად).

**შერჩევა (Sampling)** – (იხ. *აუდიტორული შერჩევა*)

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

- ა) აუდიტორი კონტროლის ტესტის დროს დაასკვნის, რომ კონტროლი იმაზე უფრო ეფექტურია, ვიდრე ეს სინამდვილეშია; ან, ელემენტების ტესტების შემთხვევაში დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არ არსებობს მაშინ, როდესაც სინამდვილეში არსებობს. აუდიტორს უფრო მეტად აწუხებს მსგავსი არასწორი დასკვნა, რადგან ეს მოქმედებს აუდიტის ეფექტიანობაზე და უფრო სავარაუდოა, რომ აუდიტორი არასწორ აუდიტორულ მოსაზრებას ჩამოაყალიბებს;
- ბ) აუდიტორი კონტროლის ტესტის დროს დაასკვნის, რომ კონტროლი უფრო ნაკლებად ეფექტურია, ვიდრე ეს სინამდვილეშია, ან ელემენტების ტესტების შემთხვევაში დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს, მაშინ, როდესაც სინამდვილეში არ არსებობს. ასეთი ტიპის არასწორი დასკვნა მოქმედებს აუდიტის მწარმოებლურობაზე, რადგან, ჩვეულებრივ, მოითხოვს დამატებითი სამუშაოების ჩატარებას იმის დასადგენად, რომ თავდაპირველი დასკვნები არასწორი იყო.

**შერჩევის ერთეული (Sampling unit)** – გენერალური ერთობლიობის შემადგენელი ინდივიდუალური მუხლები.

**შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება (Significant deficiency in internal control)** – შიდა კონტროლის ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებათა ერთობლიობა, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ყურადღებას.

**შეუსწორებელი უზუსტობები (Uncorrected misstatements)** – უზუსტობები, რომლებიც აუდიტორმა დააგროვა აუდიტის პროცესში და გასწორებულნი არ არის.

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

**შიდა კონტროლის სისტემა (System of internal control)** – სისტემა, რომელიც შექმნეს, დანერგეს და ამუშავებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, ხელმძღვანელობა და სხვა პერსონალი, რათა მოიპოვონ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ მიღწეულია სუბიექტის მიზნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საიმედოობას, ოპერაციების მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას, ასევე მოქმედი კანონმდებლობისა და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დაცვას.

**შესაფერისობა (აუდიტის მტკიცებულებების) (Appropriateness (of audit evidence))** – აუდიტის მტკიცებულების ხარისხის საზომი, რაც გვიჩვენებს, რამდენად რელევანტური და საიმედოა აუდიტის მტკიცებულება აუდიტორის დასკვნების დასაბუთებლად, რომელსაც ეყრდნობა მისი მოსაზრება.

**შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება (Comparative financial statements)** – შესადარისი ინფორმაცია, სადაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები ასახულია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარების

მიზნით, მაგრამ თუ მათი აუდიტი ჩატარებულია, მინიშნებულია აუდიტორის მოსაზრებაში. ზემოაღნიშნულ შესადარის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონის შესადარისა.

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

**შესაბამისობის საფუძვლები (Compliance framework)** – (იხ. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და საერთო დანიშნულების საფუძვლები)

**შესაბამისი მონაცემები (Corresponding figures)** – შესადარისი ინფორმაცია, როდესაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები ჩართულია როგორც მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი და განხილულ უნდა იქნეს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის თანხებთან და სხვა განმარტებებთან (ე.წ. „მიმდინარე პერიოდის მონაცემები“) კავშირში. შესაბამისი თანხებისა და განმარტებების დეტალიზების დონე, ძირითადად, განისაზღვრება იმის მიხედვით, რამდენად მნიშვნელოვანია ისინი მიმდინარე პერიოდის მონაცემების გასაგებად.

**ძირითადი პროცედურა (Substantive procedure)** – აუდიტის პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად მტკიცების დონეზე. ძირითადი პროცედურა შედგება:

- ა) (თითოეული კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშთა ნაშთებისა და ახსნა-განმარტებების) ელემენტების ტესტირება; და
- ბ) ძირითადი ანალიზური პროცედურებისაგან.

**წინამორბედი აუდიტორი (Predecessor auditor)** – სხვა აუდიტორული ფირმის აუდიტორი, რომელმაც ჩაატარა სუბიექტის წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და რომელიც შეცვალა ამჟამინდელმა აუდიტორმა.

**წლიური ანგარიში (Annual report)** – დოკუმენტი, ან დოკუმენტების ნაკრები, რომელსაც, როგორც წესი, ყოველწლიურად ამზადებენ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები კანონმდებლობის შესაბამისად, ან ტრადიციისამებრ, რომლის მიზანია მესაკუთრეებს (ან ანალოგიურ დაინტერესებულ მხარეებს) მიაწოდონ ინფორმაცია, სუბიექტის ოპერაციების, ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, რაც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში. წლიური ანგარიში შეიცავს, ან წლიურ ანგარიშს ახლავს ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა და, ჩვეულებისამებრ, მოიცავს ინფორმაციას სუბიექტის მიღწევების, სამომავლო პერსპექტივისა და რისკებისა და განუსაზღვრელობების შესახებ, სუბიექტის მმართველი ორგანოს მიერ მომზადებულ დოკუმენტს და ანგარიშებს სუბიექტის მართვის საკითხებთან დაკავშირებით.

**ხელმძღვანელობისა და, შესაბამის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული წინაპირობა, რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი (Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted)** – გულისხმობს იმ ფაქტს, რომ ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აღიარეს და ესმით, რომ მათ გააჩნიათ ქვემოთ ჩამოთვლილი პასუხისმგებლობები, რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს ნრს-ების ასს-ის შესაბამისად აუდიტის ჩასატარებლად. ე.ი. პასუხისმგებლობა:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, მის სამართლიან წარდგენაზე, სადაც შესაფერისია;
- ბ) შიდა კონტროლზე, როგორსაც ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუცილებლად მიიჩნევენ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და
- გ) აუდიტორი უზრუნველყონ:
  - (i) ყველა იმ ინფორმაციით, რომლის შესახებაც იცის ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;
  - (ii) ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება მოითხოვოს აუდიტორმა ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან; და



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

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

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

\* **ხელახლა გამოთვლა (Recalculation)** \_ დოკუმენტების ან ჩანაწერების არითმეტიკული სისწორის შემოწმება.

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

**ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია (Written representation)** – ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორისათვის წარდგენილი წერილობითი განცხადება/დოკუმენტი გარკვეული საკითხების დადასტურების ან სხვა აუდიტის მტკიცებულების გამყარების მიზნით. ამ კონტექსტში ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია არ მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებას, მასში ასახულ მტკიცებებს, არც შესაბამის საბუღალტრო წიგნებსა და ბუღალტრულ ჩანაწერებს.

**ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება (Group financial statements)** \_ ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსურ ინფორმაციას კონსოლიდაციის პროცესის მეშვეობით. ნრს-ების ასს-ის მიზნებისთვის კონსოლიდაციის პროცესი მოიცავს:

- ა) კონსოლიდაციას, პროპორციულ კონსოლიდაციას ან ბუღალტრული აღრიცხვის წილობრივ მეთოდს;
- ბ) ისეთი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის ნაერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას, რომელთაც არ გააჩნიათ მშობელი საწარმო, არამედ საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან ან საერთო ხელმძღვანელობა ჰყავთ; ან
- გ) ისეთი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის აგრეგირებას, როგორც არის, მაგალითად ფილიალები ან ქვედანაყოფები.

## გარიგების წერილის ნიმუში

ქვემოთ განხილულია აუდიტის გარიგების წერილის ნიმუში, რომელიც გამოიყენება (მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები) შესაბამისად მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ეს წერილი არ არის სავალდებულო ოფიციალური დოკუმენტი, არამედ იმისთვისაა გამიზნული, რომ აუდიტორებმა გამოიყენონ სახელმძღვანელოდ ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში განხილული მოსაზრებების გასათვალისწინებლად. ასეთი წერილები უნდა შეიცვალოს ცალკეული მოთხოვნებისა და გარემოებების მიხედვით. წერილის ნიმუში შედგენილია ერთი საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის და აუცილებელია მისი ადაპტირება, თუკი აუდიტორი გადაწყვეტს ან ვარაუდობს მის გამოყენებას განმეორებითი აუდიტისთვის (იხ. 4.4.2 პუნქტი).

\* \* \*

ABC კომპანიის ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ სათანადო წარმომადგენელს:<sup>48</sup>

[აუდიტის მიზანი და მასშტაბი]

თქვენ<sup>49</sup> გვთხოვეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისა და იმ წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებისგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, რომელიც მთავრდება მოცემული თარიღით, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე თანდართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი საადრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან. მოხარული ვართ, ამ წერილით დავადასტუროთ ჩვენი თანხმობა ამ აუდიტის ჩატარებაზე.

ჩვენი აუდიტის მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

[აუდიტორის პასუხისმგებლობები]

48. წერილში გამოყენებული ადრესატები და მინიშვნები უნდა შეესაბამებოდეს გარიგების გარემოებებს, მათ შორის შესაბამის იურისდიქციას.  
49. წერილში უნდა გამოიყენოთ მინიშვნები „თქვენ“, „ჩვენ“, „ხელმძღვანელობა“, „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ და „აუდიტორი“ ან შეასწოროთ ისინი კონკრეტული გარემოებების შესაბამისად.

აუდიტს ჩავატარებთ ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად. ეს სტანდარტი ჩვენ გვავალდებულებს ეთიკური მოთხოვნების დაცვას. ნრს-ების ასს-ის შესაბამისად აუდიტის ჩატარებისას ჩვენ ვიყენებთ პროფესიულ განსჯას და პროფესიულ სკეპტიციზმს ვინარჩუნებთ მთელი აუდიტის განმავლობაში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტის პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის განზრახ არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;
- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე. თუმცა, წერილობით შეგატყობინებთ აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან;
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების დასაბუთებულობას;
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის გამოყენების მართებულობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, სადაც ეს საკითხებია ახსნილი, ან, თუ განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული ამგვარი ინფორმაცია ადეკვატური არ არის – ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს. თუმცა, ამ თარიღის შემდგომი სამომავლო მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;
- ვაფასებთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.

აუდიტისა და ასევე შიდა კონტროლის სისტემისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ დაიგეგმოს და ჩატარდეს ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად.

[*ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების იდენტიფიკაცია*]<sup>50</sup>

აუდიტს ჩავატარებთ იმის გათვალისწინებით, რომ [ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები]<sup>51</sup> აღიარებენ და ესმით, რომ აკისრიათ პასუხისმგებლობა:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე (მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების

50. გარიგების წერილის ამ ნიმუშში იგულისხმება, რომ აუდიტორმა დაადგინა, რომ კანონმდებლობაში სათანადო ტერმინებით არ არის აღწერილი ეს პასუხისმგებლობები; მაშასადამე, გამოიყენება წინამდებარე სტანდარტის 4.2.1(ბ) პუნქტში მოცემული ტექსტი.

51. გამოიყენეთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი ტერმინოლოგია.

წარდგენის სათანადო საფუძვლები) შესაბამისად;<sup>52</sup>

- ბ) იმგვარად ორგანიზებულ შიდა კონტროლზე, როგორსაც [ხელმძღვანელობა] აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და
- გ) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:
  - (i) ყველანაირი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც [ხელმძღვანელობამ] იცის, რომ აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;
  - (ii) დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც შეიძლება მოვითხოვოთ [ხელმძღვანელობისგან] აუდიტის მიზნებისთვის; და
  - (iii) სუბიექტში იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტის მტკიცებულების მიღებას საჭიროდ მივიჩნევთ.

აუდიტის მიმდინარეობისას, ჩვენ მოვთხოვთ [ხელმძღვანელობას და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს], აუდიტთან დაკავშირებით ჩვენთვის წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის წერილობით დადასტურებას, ვინაიდან ამას ითვალისწინებს აუდიტის პროცესი.

აუდიტის პროცესში თქვენი პერსონალის სრული თანადგომის იმედი გვაქვს.

[*სხვა შესაფერისი ინფორმაცია*]

[*საჭიროებისდა მიხედვით ჩართეთ სხვა ინფორმაცია, მაგალითად, რომელიც ეხება ანაზღაურებას, ანგარიშსწორებას ან სხვა სპეციფიკურ პირობებს.*]

[*დასკვნის შედეგადა*]

[*ჩართეთ სათანადო მინიშნება აუდიტორის დასკვნის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის, მათ შორის, თუ შესაფერისია, სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებული ქმედებების შესახებ .*]

აუდიტის შედეგად ჩვენ მიერ მოპოვებული ინფორმაციის გათვალისწინებით შეიძლება აუცილებელი გახდეს ჩვენი დასკვნის ფორმისა და შინაარსის შეცვლა.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ წერილს და დაგვიბრუნოთ თანდართული ასლი იმის დასტურად, რომ აღიარებთ და ეთანხმებით ჩვენ მიერ დაგეგმილ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, მათ შორის, მასთან დაკავშირებულ ჩვენს პასუხისმგებლობებს.

XYZ & Co.

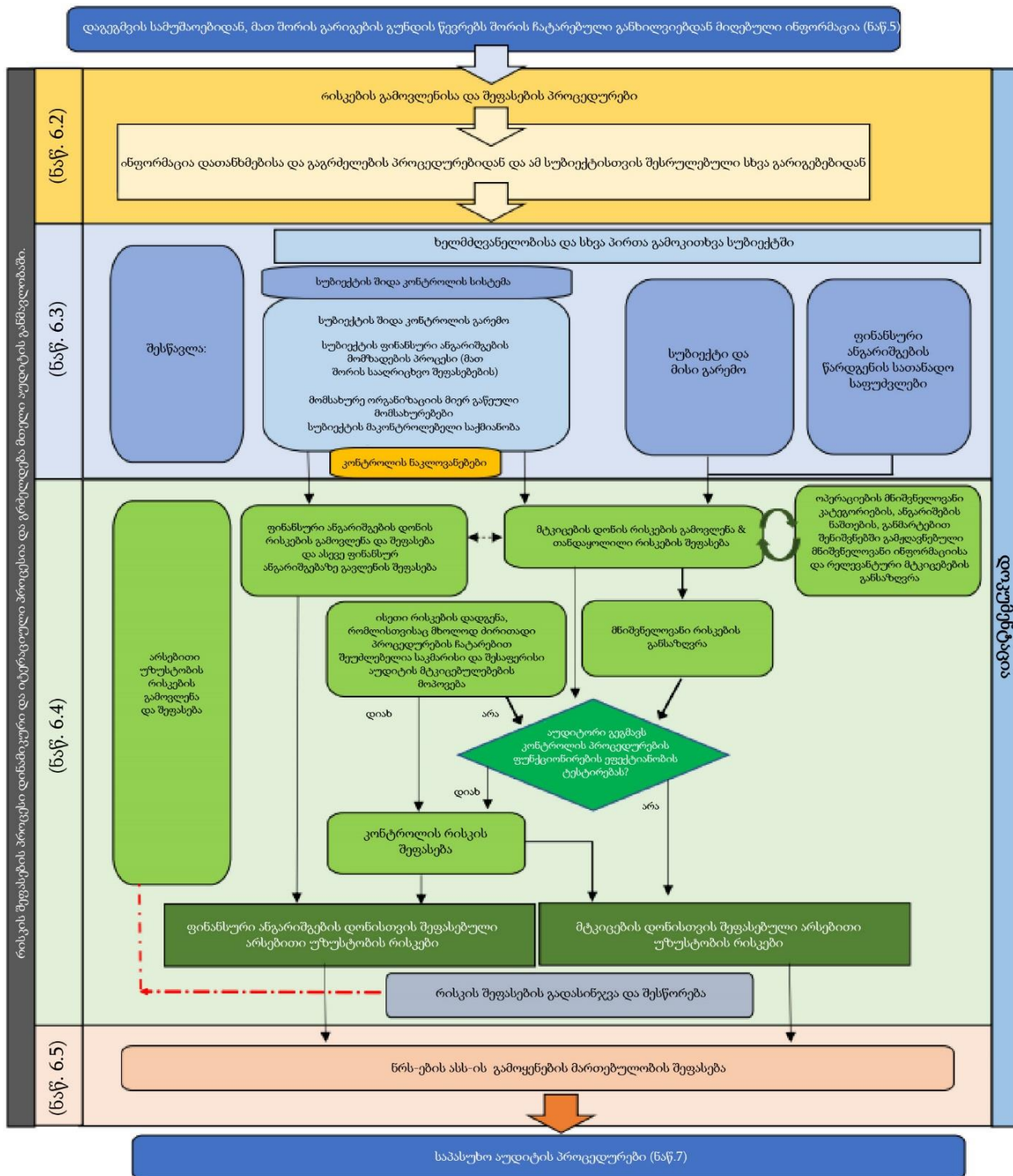
დადასტურებული და შეთანხმებულია XYZ კომპანიის სახელით  
(ხელმოწერა)

.....

სახელი, გვარი და თანამდებობა  
თარიღი

52. ან, თუ შესაფერისია, „ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]“.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება (ნაწილი 6)



## მე-4 დანართი

### თაღლითობის რისკფაქტორები

ამ დანართში განხილულია თაღლითობის რისკფაქტორების მაგალითები, რომლებსაც შეიძლება წააწყდნენ აუდიტორები ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტში. აქ ცალ-ცალკეა წარმოდგენილი ორი ტიპის თაღლითობასთან დაკავშირებული რისკფაქტორების მაგალითები, როგორც არის გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება და აქტივების უკანონო მითვისება.

თითოეული ტიპის თაღლითობისთვის რისკფაქტორები დამატებით დაყოფილია კატეგორიებად სამი პირობის საფუძველზე, რომლებიც, როგორც წესი, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების წარმოქმნისას არსებობს: (ა) მოტივაცია/ზეწოლა, (ბ) შესაძლებლობები და (გ) დამოკიდებულება/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა. მიუხედავად იმისა, რომ აქ განხილული რისკფაქტორები ფართო სპექტრის სიტუაციებს მოიცავს, ისინი მაინც მხოლოდ მაგალითებია და, შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება დამატებით სხვა ან განსხვავებული რისკ-ფაქტორებიც გამოავლინოს. ამასთან, ყველა გარემოებაში არ იარსებებს აქ განხილული ყველა რისკფაქტორი და ზოგიერთ მათგანს შეიძლება უფრო მეტი ან ნაკლები მნიშვნელობა ჰქონდეს სხვადასხვა სიდიდის ან საკუთრების ფორმის, ან გარემოების მქონე სუბიექტებში. გარდა ამისა, რისკფაქტორების მაგალითების თანმიმდევრობა არ ასახავს მათ შედარებით მნიშვნელობას ან წარმოქმნის სიხშირეს.

#### **რისკფაქტორები, რომლებიც დაკავშირებულია გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგად გამოწვეულ უზუსტობებთან**

ქვემოთ მოყვანილია გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგად გამოწვეულ უზუსტობებთან დაკავშირებული რისკფაქტორების მაგალითები.

#### *მოტივაცია/ზეწოლა*

ფინანსურ სტაბილურობას ან მომგებიანობას საფრთხეს უქმნის საერთო ეკონომიკური, დარგობრივი ან სუბიექტის საქმიანობის პირობები, როგორც არის (ან რაზედაც მიაჩნებებს შემდეგი პირობები):

- სამომხმარებლო მოთხოვნის მნიშვნელოვანი დაცემა ან ბიზნესის მზარდი წარუმატებლობა დარგში ან მთლიანად ეკონომიკაში;
- კონკურენციის მაღალი დონე ან ბაზრის გაჯერება, რასაც თან ახლავს მარჯების შემცირება;
- საოპერაციო ზარალი, რომელიც წარმოქმნის გაკოტრების ან დაგირავებული ქონების გამოსყიდვის უფლების ჩამორთმევის საშიშროებას;
- საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული განმეორებადი ხასიათის უარყოფითი ფულადი ნაკადები ან ფულადი სახსრების გენერირების უუნარობა ოპერაციებიდან;

ხელმძღვანელობა განიცდის ზეწოლას, რათა დააკმაყოფილოს მესამე მხარეთა მოთხოვნები ან მოლოდინი:

- ზეწოლა დაფინანსების განახლების ან დამატებითი დაფინანსების მოპოვების, ან სესხის დაფარვის მოთხოვნების ან სესხის შემზღვევა პირობების (კოვენანტების) შესრულების მიზნით და, მაშასადამე, სუბიექტის საქმიანობის შედეგების ან მდგომარეობის მაჩვენებლების ხელოვნურად გაზრდაზე, სუბიექტის მომგებიანობისა და გრძელვადიანი სიცოცხლისუნარიანობის დემონსტრირების მიზნით;
- ზეწოლა ამონაგების შემცირებაზე, საგადასახადო ვალდებულებების შემცირების მიზნით.

### შესაძლებლობები

ფინანსური ანგარიშგების გაყალბების შესაძლებლობები, რაც შესაძლოა გამოწვეული იყოს შემდეგი ფაქტორებით:

- ისეთი ოპერაციების განხორციელება დაკავშირებულ მხარეებთან, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, ან ოპერაციების განხორციელება ისეთ დაკავშირებულ სუბიექტებთან, რომელთა აუდიტი არ ჩატარებულა, ან ჩატარებულია სხვა აუდიტორული ფირმის მიერ;
- ხელმძღვანელობაში ერთი პირის ან ადამიანთა მცირე ჯგუფის დომინირება (სუბიექტში, რომელსაც არ მართავს მესაკუთრე-მმართველი) მაკომპენსირებელი კონტროლის მექანიზმების გარეშე;
- შიდა კონტროლის სისტემას ნაკლოვანებები აქვს, რომლებიც გამოწვეულია შემდეგი ფაქტორებით:
  - შეზღუდულია მოვალეობების განაწილება ან თაღლითობის წინააღმდეგ ბრძოლის მექანიზმები (მაგ., არ არსებობს ცხელი ხაზი თაღლითობის ინფორმირებისთვის.);
  - ადეკვატური არ არის ხელმძღვანელობის მონაწილეობა სუბიექტის ოპერაციებში ან სხვა ისეთ საქმიანობაში, რომელიც მას დაეხმარებოდა ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციაში უზუსტობების წარმოქმნის პრევენციაში ან გამოვლენაში, ანდა კონტროლის ისეთი პროცედურების გამოვლენაში, რომლებიც არ მუშაობს სათანადოდ, დანიშნულებისამებრ;
  - არსებული ბუღალტრული აღრიცხვისა და საინფორმაციო სისტემები არ არის ქმედითი, მათ შორის, გარკვეულ სიტუაციებში შიდა კონტროლი მნიშვნელოვანი ხარვეზებით მუშაობს.

### დამოკიდებულება/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა

- არადამაკმაყოფილებელია კომუნიკაცია, ხელმძღვანელობა თანამშრომლებს არ აცნობს, თვითონ არ იცავს, მხარს არ უჭერს ან არ უზრუნველყოფს სუბიექტის ღირებულებების ან ეთიკური სტანდარტების დაცვას, ან ხელმძღვანელობის კომუნიკაცია მიუღებელ ღირებულებებზე ან ეთიკურ სტანდარტებზეა ორიენტირებული;
- მესაკუთრე-მმართველი ერთმანეთისგან არ ასხვავებს პირად და სუბიექტის ოპერაციებს;
- უთანხმოება არსებობს აქციონერებს შორის, დახურულ სააქციო საზოგადოებებში;
- ადგილი აქვს ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრეთა მხრიდან განმეორებით მცდელობებს, არსებობის საფუძველზე ან სუბიექტის გადარჩენის აუცილებლობის მოტივით გაამართლოს არასათანადოდ წარმოებული ბუღალტრული აღრიცხვა;
- ხელმძღვანელობას და არსებულ ან წინამორბედ აუდიტორს შორის ურთიერთობა გართულებულია დავებით, აუდიტორის მიმართ დაუსაბუთებელი მოთხოვნებით, ადამიანებთან ან ინფორმაციასთან წვდომის შეზღუდვით ან ხელმძღვანელობის ქედმაღალი/მბრძანებლური ქცევით.

### აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეულ უზუსტობებთან დაკავშირებული რისკფაქტორები

ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით გამოწვეულ უზუსტობებთან დაკავშირებული ზოგიერთი რისკფაქტორი შეიძლება მაშინაც არსებობდეს, როდესაც უზუსტობა აქტივების უკანონო მითვისებით წარმოიშობა, რაც თაღლითობის ყველაზე მეტად გავრცელებულ ფორმას წარმოადგენს ნაკლებად რთულ სუბიექტებში. მაგალითად, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით ან აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეული უზუსტობები არსებობს, ასეთ შემთხვევაში შესაძლოა შიდა კონტროლის სისტემას ნაკლოვანებები ჰქონდეს.

### მოტივაცია/ზეწოლა

- პირადმა ფინანსურმა ვალდებულებებმა აქტივების უკანონო მითვისებისკენ შესაძლოა უბიძგოს ხელმძღვანელობას ან იმ თანამშრომლებს, რომლებსაც შეხება აქვთ ნაღდ ფულთან ან მოპარვის მიმართ მოწყვლად სხვა აქტივებთან;
- არაკეთილგანწყობილმა ურთიერთობებმა სუბიექტსა და იმ თანამშრომლებს შორის, რომლებსაც შეხება აქვთ ნაღდ ფულთან ან მოპარვის მიმართ მგრძობიარე სხვა აქტივებთან, შეიძლება ამ თანამშრომლებს აქტივების უკანონო მითვისების მოტივაცია შეუქმნას. მაგალითად:
- თანამშრომელთა ცნობილი ან სავარაუდო გათავისუფლების გამო მომავალში;

- თანამშრომელთა ანაზღაურებაში ან საკენსიო პროგრამებში უკანასკნელ პერიოდში განხორციელებული ან მომავალში მოსალოდნელი ცვლილებების გამო;
- წახალისების, ანაზღაურების ან სხვა სახის ჯილდოების შეუსაბამობის გამო მოსალოდნელთან შედარებით.

#### *შესაძლებლობები*

გარკვეულმა მახასიათებლებმა ან გარემოებებმა შესაძლოა გაზარდოს მოპარვის მიმართ აქტივების მგრძობელობა:

- დიდი ოდენობის ნაღდი ფული სალაროში ან დამუშავების პროცესში;
- მარაგის ელემენტები, რომლებიც მცირე ზომისაა, მაღალი ღირებულების მქონეა ან ძალიან მოთხოვნადია;
- ძირითადი საშუალებები, რომლებიც მცირე ზომისაა, ადვილად გაყიდვადია ან მათი საკუთრების უფლება არ არის აშკარად იდენტიფიცირებადი;

აქტივების არაადეკვატურმა კონტროლმა შესაძლოა გამოიწვიოს უკანონო მითვისებისკენ მათი მგრძობელობის ზრდა. მაგალითად, აქტივების უკანონო მითვისება შესაძლოა გამოიწვიოს შემდეგმა ფაქტორებმა:

- მოვალეობების არასათანადო განაწილება ან არასათანადო დამოუკიდებელი შემოწმებები;
- ოპერაციების (მაგალითად, შესყიდვების) განხორციელების ავტორიზაციისა და დამტკიცების სათანადო სისტემის უქონლობა;
- ფულის, მარაგის ან ძირითადი საშუალებების ფიზიკური დაცვის არასათანადო სისტემები;
- ძირითადი მაკონტროლებელი ფუნქციების შემსრულებელი თანამშრომლებისთვის სავალდებულო შვებულების არარსებობა;
- ხელმძღვანელობის არაადეკვატური ცოდნა საინფორმაციო ტექნოლოგიების სფეროში.

#### *დამოკიდებულება/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა*

- აქტივების უკანონო მითვისებასთან დაკავშირებულ რისკებზე მონიტორინგის განხორციელების ან რისკების შემცირების აუცილებლობის იგნორირება;
- აქტივების უკანონო მითვისებაზე დაწესებული კონტროლის იგნორირება არსებული კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლით, ან შიდა კონტროლის სისტემაში არსებული ცნობილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად სათანადო ზომის არმიღება, მათ შორის წვრილმან ქურდობასთან დაკავშირებით;
- თანამშრომელთა ისეთი ქცევა, რომელიც მიანიშნებს სუბიექტით, ან თანამშრომელთა მიმართ სუბიექტის მოპყრობით მათ უკმაყოფილებაზე;



## მტკიცებები

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს მტკიცებების ის კატეგორიები, რომლებიც აღწერილია ქვემოთ, ან სხვაგვარი კლასიფიკაცია, იმ პირობით, თუ მოიცავს ქვემოთ განხილულ ყველა ასპექტს. აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს ოპერაციების კატეგორიებისა და მოვლენების და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის შესახებ არსებული მტკიცებების გაერთიანება იმ მტკიცებებთან, რომლებიც ეხება ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციას.

ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტორს შეუძლია შემდეგი მტკიცებების გამოყენება, როდესაც განიხილავს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობებს. მტკიცებები შეიძლება დაიყოს შემდეგ კატეგორიებად:

*მტკიცებები აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის ოპერაციების კატეგორიებისა და მოვლენების და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის შესახებ*

- წარმოშობა – ოპერაციები და მოვლენები, რომლებიც ბუღალტრულად აღრიცხულია, ან გამჟღავნებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, მომხდარია და ეხება სუბიექტს;
- სისრულე – ყველა ოპერაცია და მოვლენა, რომლებიც ასახული უნდა ყოფილიყო ჩანაწერებში, ასახულია, ასევე ყველანაირი შესაბამისი ახსნა-განმარტება, რომელიც ჩართული უნდა ყოფილიყო ფინანსურ ანგარიშგებაში, ჩართულია;
- სისწორე – დოკუმენტურად აღრიცხულ ოპერაციებთან და მოვლენებთან დაკავშირებული თანხები და სხვა მონაცემები ასახულია სათანადოდ, ასევე შესაბამისი ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია სათანადოდ არის შეფასებული და აღწერილი;
- დროში გამიჯვნა – ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო საანგარიშგებო პერიოდში;
- კლასიფიკაცია – ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო ანგარიშებში;
- წარდგენა – ოპერაციები და მოვლენები სათანადოდ არის აგრეგირებული ან დეზაგრეგირებული და ნათლად და გასაგებად აღწერილი, ხოლო მათთან დაკავშირებული ახსნა-განმარტებები არის შესაბამისი და გასაგები/აღქმადი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით.

*მტკიცებები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის შესახებ.*

- არსებობა – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი არსებობს;
- უფლებები და ვალდებულებები – სუბიექტის საკუთრებაშია აქტივები, ან სუბიექტი აკონტროლებს აქტივებზე უფლებებს, ხოლო ვალდებულებები სუბიექტის მოვალეობებია;
- სისრულე – ყველა სახის აქტივი, ვალდებულება და საკუთარი კაპიტალი, რომლებიც ბუღალტრულად უნდა აღრიცხულიყო, აღრიცხულია, ასევე ყველანაირი შესაბამისი ახსნა-განმარტება, რომელიც ჩართული უნდა ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, ჩართულია;
- სისწორე, შეფასება და მიკუთვნება – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია შესაფერისი თანხებით და ასევე სათანადოდ არის ასახული ყველა კორექტირება, რომელიც დაკავშირებულია მათ შეფასებასთან, ან თანხების მიკუთვნებასთან/განაწილებასთან, ასევე შესაბამისი ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია სათანადოდ არის შეფასებული და აღწერილი;
- კლასიფიკაცია - აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი სათანადოდ არის ასახული სათანადო ანგარიშებში;

- წარდგენა - აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი სათანადოდ არის აგრეგირებული ან დეზაგრეგირებული და ნათლად და გასაგებად აღწერილი, ხოლო მათთან დაკავშირებული ახსნა-განმარტებები არის შესაბამისი და გასაგები/აღქმადი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით.

ზემოთ აღწერილი მტკიცებების გამოყენება, საჭიროებისამებრ ადაპტირებული სახით, აუდიტორს ასევე შეუძლია სხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების გასაანალიზებლადაც, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ისეთ ინფორმაციაში, რომელიც უშუალოდ არ არის დაკავშირებული ბუღალტრულად აღრიცხული ოპერაციების კატეგორიებთან, მოვლენებთან ან ანგარიშების ნაშთებთან.

მე-6 დანართი

**შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები კონტროლის ტესტებისა და ელემენტების ტესტებისთვის**

ქვემოთ განხილული ფაქტორების გათვალისწინება აუდიტორს შეუძლია კონტროლის ტესტების დროს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის დადგენისას. ამ ფაქტორებში, რომლებიც აუცილებლად ერთად უნდა განიხილოს აუდიტორმა, იგულისხმება, რომ აუდიტორი არ ცვლის კონტროლის ტესტების ხასიათს ან ვადებს, ან ცვლის ძირითადი პროცედურების ჩატარების მიდგომას შეფასებული რისკების საპასუხოდ.

ფაქტორი, რომელიც გავლენას ახდენს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე კონტროლის ტესტებში	გავლენა შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე
აუდიტორის მიერ რისკის შეფასებაში კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების გეგმების გათვალისწინების დონის გაზრდა	იზრდება
ასატანი გადახრის დონის ზრდა	მცირდება
გენერალურ ერთობლიობაში გადახრის მოსალოდნელი დონის ზრდა	იზრდება
აუდიტორისთვის სასურველი რწმუნების დონის გაზრდა იმასთან მიმართებით, რომ გენერალური ერთობლიობის გადახრის ფაქტორივი დონე არ აჭარბებს გადახრის ასატან დონეს.	იზრდება
გენერალურ ერთობლიობაში შერჩევის ერთეულების რაოდენობის ზრდა.	არანაირი გავლენა

ქვემოთ განხილული ფაქტორების გათვალისწინება აუდიტორს შეუძლია ელემენტების ტესტების დროს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის დადგენისას. ამ ფაქტორებში, რომლებიც აუცილებლად ერთად უნდა განიხილოს აუდიტორმა, იგულისხმება, რომ აუდიტორი არ ცვლის კონტროლის ტესტირების მიდგომას, ან ცვლის ძირითადი პროცედურების ხასიათს ან ვადებს, შეფასებული რისკების საპასუხოდ.

ფაქტორი, რომელიც გავლენას ახდენს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე ელემენტების ტესტებში	გავლენა შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე
აუდიტორის მიერ შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკის ზრდა.	იზრდება
ფინანსური ანგარიშგების იმავე მტკიცებაზე მიმართული სხვა ძირითადი პროცედურების გამოყენების ინტენსივობის ზრდა.	მცირდება
აუდიტორისთვის სასურველი რწმუნების დონის ზრდა იმასთან მიმართებით, რომ გენერალური ერთობლიობის ფაქტორივი უზუსტობა არ აჭარბებს უზუსტობის ასატან დონეს.	იზრდება
ასატანი უზუსტობის დონის ზრდა.	მცირდება
უზუსტობის სიდიდის ზრდა, რომლის აღმოჩენასაც ვარაუდობს აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში.	იზრდება
გენერალური ერთობლიობის სტრატეგიკაცია, საჭიროების შემთხვევაში.	მცირდება
შერჩევის ერთეულების რაოდენობა გენერალურ ერთობლიობაში.	არანაირი გავლენა

## ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილის ნიმუში

ქვემოთ მოცემული წერილის ნიმუში მოიცავს ოფიციალურ ინფორმაციას, რომლის წარდგენაც მოითხოვება ნრს-ების ასს-ის 8.6 ნაწილით. ამ წერილში იგულისხმება, რომ შესაფერისი არ არის წინამდებარე სტანდარტის იმ მოთხოვნის გამოყენება, რომელიც ეხება სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის მოპოვებას და არც არაფერია გამოტოვებული აუდიტორის მიერ მოთხოვნილ ოფიციალურად წარსადგენ ინფორმაციაში. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში, აუცილებელი იქნება აქ აღწერილი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის მოდიფიცირება განსხვავებების გასათვალისწინებლად.

(სუბიექტის სატიტულო ფურცელი)

(აუდიტორს)

(თარიღი)

ამ წერილს ვწერთ ABC კომპანიის 20XX წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით, რომელსაც თქვენ ატარებთ იმ მიზნით, რომ გამოთქვით მოსაზრება იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არის წარდგენილი თუ არა (ან ასახავს თუ არა უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს) [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად.

ვადასტურებთ, რომ:

*ფინანსური ანგარიშგება*

- შევასრულეთ ჩვენი ვალდებულებები, რომლებსაც ითვალისწინებდა აუდიტის გარიგების [ჩასვით თარიღი] პირობები [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებით; კერძოდ, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არის წარდგენილი (ან ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს) ზემოაღნიშნული საფუძვლების მიხედვით.
- სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამყლავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის განსაზღვრისთვის ჩვენ მიერ გამოყენებული მეთოდები, მონაცემები და მნიშვნელოვანი დაშვებები შესაფერისია აღიარების, შეფასებისა და ინფორმაციის გამყლავნების მიზნების მისაღწევად, რაც დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით.
- დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები აღრიცხულია და მათ შესახებ ინფორმაცია განმარტებით შენიშვნებში გამყლავნებულია სათანადოდ [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად.
- საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ მომხდარ ყველა მოვლენასთან დაკავშირებით, რომლებიც მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების კორექტირებას ან ინფორმაციის გამყლავნებას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად, შევიტანეთ აუცილებელი კორექტირებები ან წარმოვადგინეთ აუცილებელი ინფორმაცია განმარტებით შენიშვნებში.

- შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, არც ინდივიდუალურად და არც ერთობლიობაში, არსებითი არ არის. შეუსწორებელი უზუსტობების სია თან ერთვის წინამდებარე ოფიციალურ წერილს.
- ნებისმიერი ფაქტობრივი ან შესაძლოა სასამართლო საქმე და სარჩელი, რომლის გავლენაც უნდა გაგვეთვალისწინებინა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, გავითვალისწინეთ და სათანადო ინფორმაცია გავამჟღავნეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად.
- [ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომელსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს]

#### მოწოდებული ინფორმაცია

- ჩვენ თქვენთვის ხელმისაწვდომი გავხადეთ:
  - ჩვენთვის ცნობილი, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის შესაფერისი ყველანაირი ინფორმაცია, როგორც არის, მაგალითად, ბუღალტრული ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;
  - თქვენ მიერ აუდიტის მიზნებისათვის მოთხოვნილი დამატებითი ინფორმაცია; და
  - სუბიექტში იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტის შესაძლებლობა, ვისგანაც აუცილებლად მიიჩნით აუდიტის მტკიცებულებების მიღება;
- ყველა ოპერაცია ასახულია ბუღალტრულ ჩანაწერებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- გაგიმჟღავნეთ ინფორმაცია თაღლითობით გამოწვეული, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკის ჩვენი შეფასების შედეგების შესახებ;
- სრულად გაგიმჟღავნეთ თაღლითობასთან (მათ შორის, საექვო თაღლითობასთან) დაკავშირებული ჩვენთვის ცნობილი ინფორმაცია, რაც გავლენას ახდენს სუბიექტზე და რაშიც მონაწილეობდნენ:
  - ხელმძღვანელობა;
  - თანამშრომლები, რომლებიც მნიშვნელოვან ფუნქციებს ასრულებენ შიდა კონტროლის სისტემაში; ან
  - სხვა პირები, იმ შემთხვევაში, როდესაც თაღლითობას შეეძლო არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
- გაგიმჟღავნეთ თაღლითობის ბრალდებებთან ან საექვო თაღლითობასთან დაკავშირებული ყველანაირი ინფორმაცია, რომელიც სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ახდენს გავლენას და გვაცნობს თანამშრომლებმა, ყოფილმა თანამშრომლებმა, ანალიტიკოსებმა, მარეგულირებელმა ორგანოებმა და სხვებმა;
- გაგიმჟღავნეთ ინფორმაცია ჩვენთვის ცნობილი კანონდარღვევის ყველა შემთხვევის ან საექვო დარღვევის შესახებ, რომლის გავლენა გათვალისწინებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას;
- გაგიმჟღავნეთ ინფორმაცია ჩვენთვის ცნობილი ყველა ფაქტობრივი ან შესაძლოა სასამართლო საქმისა და სარჩელის შესახებ, რომლის გავლენა გათვალისწინებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას;
- გაგიმჟღავნეთ ჩვენთვის ცნობილი, სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობა და ინფორმაცია მოგაწოდეთ დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ურთიერთობისა და ოპერაციის შესახებ;
- [ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომელსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს.]

ხელმძღვანელობა

ხელმძღვანელობა

## ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის გამოცემით გამოწვეული სხვა საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი ცვლილებები

**შენიშვნა:** წინამდებარე განყოფილებაში განხილულია შესაბამისი შესწორებები, რომლებიც სხვა საერთაშორისო სტანდარტებში შევიდა ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ნრს-ების ასს) დამტკიცების შედეგად, რომლებიც ძალაში შევა ნრს-ების ასს-ის ძალაში შესვლასთან ერთად. ზემოაღნიშნული შესწორებები ნაჩვენებია იმ საერთაშორისო სტანდარტების ბოლო დამტკიცებული ვერსიების მიხედვით, რომლებშიც ცვლილებები შევიდა. ამასთან, ამ შესწორებებში მოცემული სქოლიოების ნუმერაცია არ შეესაბამება იმ საერთაშორისო სტანდარტებს, რომლებიც იცვლება და ამიტომ უნდა მიმართოთ თვითონ შესაფერის საერთაშორისო სტანდარტებს.

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

...

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

5. საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც უნდა გამოიყენებოდეს გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტში:

ა) აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები); ან

ბ) აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის (ნრს-ების ასს), რომლის გამოყენება შესაძლებელია მხოლოდ ნრს-ების ასს-ის წინასიტყვაობისა და მისი სტატუსის შესაბამისად.

...

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

...

### აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის

11ა. ნრს-ების ასს შემუშავებულია ნაკლებად რთული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის კონტექსტში, რომელსაც დამოუკიდებელი აუდიტორი ატარებს. ნრს-ების ასს-ის სტატუსი განსაზღვრულია სტანდარტის წინასიტყვაობასა და „ა“ ნაწილში.

...

### არაოფიციალური მასალა

...

### აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები

21. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები (ასპმ-ები) აუდიტორებს არანაირ დამატებით ვალდებულებებს არ აკისრებს იმ ვალდებულებების გარდა, რომლებსაც მოიცავს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები)

ან ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ნრს-ების ასს) და არც ცვლის აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმის შესახებ, რომ აუდიტორებმა უნდა დაიცვან ყველა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის ან ნრს-ების ასს-ის მოთხოვნები, რომელიც ვრცელდება კონკრეტულ აუდიტზე. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები პრაქტიკულ დახმარებას უწევს აუდიტორებს. ისინი იმისთვისაა გამიზნული, რომ გაავრცელონ ეროვნული სტანდარტების დამუშავებაზე პასუხისმგებელმა ორგანიზაციებმა, ან გამოიყენონ ეროვნულ დონეზე შესაბამისი მასალის მომზადებისას. გარდა ამისა, ასპ-ებში მოცემულია ისეთი მასალა, რომლის გამოყენება შეუძლიათ აუდიტორულ ფირმებს საკუთარი პერსონალის პრაქტიკული მომზადების პროგრამებისა და შიდა საფირმო სახელმძღვანელოს/ინსტრუქციების დასამუშავებლად.

....

### **ხმს 1 - ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს**

...

#### **გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა**

...

#### **ხმს 1-ის მოქმედების სფერო (იხ. მე-3-4 პუნქტები)**

გ1. ცალკეული გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს გარიგების პარტნიორისთვის ადგენს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სხვა ოფიციალური დოკუმენტებიც, მათ შორის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის (ნრს-ების ასს), მგსს 2400 (გადასინჯული)<sup>53</sup> და მგსს 3000 (გადასინჯული)<sup>54</sup>.

...

#### **ხმს 1-ის სტატუსი (იხ. მე-12 პუნქტი)**

...

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

- უფრო ზუსტად იყოს ახსნილი, რას ნიშნავს ესა თუ ის მოთხოვნა, ან რა საკითხებს მოიცავს; და
- მოიცავდეს მაგალითებს სტანდარტის მოთხოვნების პრაქტიკული გამოყენების საილუსტრაციოდ. მართალია, ამგვარი სახელმძღვანელო მითითებები, თავისთავად, მოთხოვნას არ წარმოშობს, მაგრამ მათი გათვალისწინება საჭიროა მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენებისთვის. სტანდარტის გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის განყოფილება შესაძლოა მოიცავდეს ასევე საცნობარო ხასიათის ინფორმაციას წინამდებარე სტანდარტით რეგულირებად საკითხებთან დაკავშირებით. ზოგ შემთხვევაში, სტანდარტში მითითებულია ცალკეული ასს-ები. თუ აუდიტი ტარდება ნრს-ების ასს-ის შესაბამისად, ნრს-ების ასს-ში შეიძლება განხილული იყოს ასევე დაკავშირებული საკითხები ნაკლებად რთული სუბიექტის ფინანსური

<sup>53</sup>. მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მგსს) 2400-ის (გადასინჯული) – „გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“.

<sup>54</sup>. მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი (მგსს) 3000 – „მარწმუნებელი გარიგებები, გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა“.

ანგარიშგების აუდიტის კონტექსტში, მაგრამ ეს მითითებული არ არის ამ ხმს-ში. საჭიროების შემთხვევაში, წინამდებარე სტანდარტი მოიცავს დამატებით მოსაზრებებსაც სახელმწიფო სექტორის აუდიტის ორგანიზაციებთან დაკავშირებული სპეციფიკური საკითხების შესახებ. ამგვარი დამატებითი მოსაზრებები ხელს უწყობს სტანდარტის მოთხოვნების გამოყენებას. ამასთან, ზემოაღნიშნული არც ზღუდავს და არც ამცირებს ფირმის პასუხისმგებლობას, რომელიც ეკისრება მოცემული ხმს-ის მოთხოვნების გამოყენებასა და შესრულებასთან დაკავშირებით.

...

## გარიგების შესრულება

...

გარიგების დოკუმენტაცია (იხ. 31(ვ) პუნქტი)

გ83. კანონმდებლობა ან პროფესიული სტანდარტები შესაძლოა ადგენდეს ზღვრულ ვადას, რომლისთვისაც უნდა დასრულდეს გარიგების საბოლოო ფაილების დაკომპლექტება კონკრეტული ტიპის გარიგებებისთვის. თუ კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს ამგვარ ვადას, მისი დადგენა ფირმას შეუძლია. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის, ან მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად შესრულებული გარიგებებისთვის გარიგების საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების დასრულების შესაფერისი ვადა, ჩვეულებრივ, არ უნდა აღემატებოდეს გარიგების ანგარიშის თარიღიდან 60 დღეს.

...

გ85. კანონმდებლობა ან პროფესიული სტანდარტები შესაძლოა ადგენდეს გარიგების დოკუმენტაციის შენახვის პერიოდებს. თუ შენახვის პერიოდები დადგენილი არ არის, ფირმას შეუძლია ამის დადგენა შესრულებული გარიგებების სპეციფიკისა და ფირმის გარემოებების გათვალისწინებით, მათ შორის, იმის განსაზღვრა, აუცილებელია თუ არა გარიგების დოკუმენტაციაში ისეთი საკითხების ასახვა, რომლებიც მნიშვნელოვანი იქნება მომავალი გარიგებებისთვისაც. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის, ან მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად შესრულებული გარიგებებისთვის, როგორც წესი, დოკუმენტაციის შენახვის პერიოდი უნდა იყოს არანაკლებ 5 წლისა გარიგების ანგარიშის (დასკვნის) თარიღიდან, ან ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან (ჯგუფის აუდიტში), თუ ეს უკანასკნელი უფრო მომდევნო რიცხვით არის დათარიღებული.

## ხმს 2 \_ გარიგების ხარისხის მიმოხილვა

### შესავალი

...

### ხმს 2-ის სტატუსი

10. წინამდებარე ხმს-ში განსაზღვრულია ფირმის მიზანი, თვითონ მოცემული სტანდარტის დებულებების გათვალისწინებით და მოთხოვნები, რომლებიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ ფირმამ შეძლოს დადგენილი მიზნის მიღწევა. გარდა ამისა, ეს ხმს შეიცავს შესაბამის სახელმძღვანელო მითითებებს „გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის“ სახით, ასევე შესავალ ნაწილს, რომელიც წარმოადგენს გარკვეულ ორიენტირს მოცემული ხმს-ისა და ტერმინების განმარტებების სათანადოდ გასაგებად. ხმს 1-ში ახსნილია ტერმინების მიზანი, ასევე მოთხოვნების, „გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის“, სტანდარტის შესავალი ნაწილისა და განმარტებების დანიშნულება. (იხ. პუნქტი 6)

...



## გამოყენება და ახსნა-განმარტებითი მასალა

### ხმსს 2-ის სტატუსი (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ0ა. სტანდარტის გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის განყოფილება შესაძლოა მოიცავდეს ასევე საცნობარო ხასიათის ინფორმაციას წინამდებარე სტანდარტით რეგულირებად საკითხებთან დაკავშირებით. ზოგ შემთხვევაში, სტანდარტში მითითებულია ცალკეული ასს-ები. თუ აუდიტი ტარდება ნრს-ების ასს-ის შესაბამისად, ნრს-ების ასს-ში შეიძლება განხილული იყოს ასევე დაკავშირებული საკითხები ნაკლებად რთული ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის კონტექსტში, მაგრამ ეს მითითებული არ არის ამ ხმსს-ში.

...

### გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება (იხ. 24-27-ე პუნქტები)

*გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებასთან დაკავშირებით* (იხ. 24(ბ) პუნქტი)

გ25. ასს 220 (გადასინჯული)<sup>55</sup> ადგენს მოთხოვნებს გარიგების პარტნიორისთვის ისეთი აუდიტის შემთხვევაში, რომლისთვისაც სავალდებულოა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება, მათ შორის:

- იმის დადგენა, რომ გარიგების ხარისხის მიმოხილველი დანიშნულია;
- გარიგების ხარისხის მიმოხილველთან თანამშრომლობა და გარიგების გუნდის სხვა წევრების ინფორმირება მათი პასუხისმგებლობის შესახებ ამასთან დაკავშირებით;
- აუდიტის მიმდინარეობისას წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხებისა და ყველა მნიშვნელოვანი განსჯის განხილვა გარიგების ხარისხის მიმოხილველთან ერთად, მათ შორის ისეთი საკითხების, რომლებიც გამოვლინდა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დროს; და ასევე
- აუდიტორის დასკვნა არ უნდა დათარიღდეს მანამ, სანამ არ დასრულდება გარიგების ხარისხის მიმოხილვა.

...

**მგსს 3000 (გადასინჯული) – მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა**

### შესავალი

1. წინამდებარე მარწმუნებელი გარიგების საერთაშორისო სტანდარტი (მგსს) ეხება მარწმუნებელ გარიგებებს, გარდა გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარიგებებისა; რომლებზეც ვრცელდება გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი რეგულირდება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებითა (ასს-ები) და ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტით, ხოლო გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის გარიგებები – მიმოხილვის გარიგების საერთაშორისო სტანდარტებით (მგსს-ები); შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ21–გ22)

...

**მგსს 2400 (გადასინჯული) – გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ**

<sup>55</sup>. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 220 (გადასინჯული) – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“, 36-ე პუნქტი.

...

**მოთხოვნები**

...

**პრაქტიკოსის ანგარიში**

86. მიმოხილვის გარიგებებისთვის პრაქტიკოსის ანგარიშს უნდა ჰქონდეს წერილობითი ფორმა და მოიცავდეს შემდეგ ელემენტებს: (იხ. პუნქტები გ124-გ127, გ148, გ150)

...

- ზ) ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისა და მისი შეზღუდვების აღწერასა და შემდეგ განცხადებას: (იხ. პუნქტი გ134)
  - (i) მიმოხილვის გარიგება წინამდებარე მგს-ის მიხედვით არის შეზღუდული რწმუნების გარიგება;
  - (ii) პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს ხელმძღვანელობისა და სუბიექტის სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, და ანალიზური პროცედურების გამოყენებას, აგრეთვე მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასებას; და
  - (iii) მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურები მნიშვნელოვნად ნაკლები მოცულობისაა, ვიდრე აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსს) შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები, და შესაბამისად, პრაქტიკოსი არ გამოთქვამს აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

...

**მე-2 დანართი**

...

**1-ელი ნიმუში**

...

**პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა**

ჩვენი პასუხისმგებლობაა თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირება. მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მგს) 2400-ის - *გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ* - შესაბამისად. მგს 2400 მოითხოვს, ჩამოვაყალიბოთ დასკვნა იმის შესახებ, მიმოხილვის პროცესში ჩვენი ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. გარდა ამისა, მგს 2400 ჩვენგან მოითხოვს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვას.

მგს 2400-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაა. პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, ასევე ანალიზურ პროცედურებს და აფასებს მოპოვებული მტკიცებულებებს.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურების მოცულობა არსებითად ნაკლებია, ვიდრე აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

...

## მე-2 ნიმუში

...

### *პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა*

ჩვენი პასუხისმგებლობაა თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირება. მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მგსს) 2400-ის - „გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“ - შესაბამისად. მგსს 2400 მოითხოვს, ჩამოვყალიბოთ დასკვნა იმის შესახებ, მიმოხილვის პროცესში ჩვენი ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. გარდა ამისა, მგსს 2400 ჩვენგან მოითხოვს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვას.

მგსს 2400-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაა. პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, ასევე ანალიზურ პროცედურებს და აფასებს მოპოვებული მტკიცებულებებს.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურების მოცულობა არსებითად ნაკლებია, ვიდრე აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

...

## მე-3 ნიმუში

...

### *პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა*

ჩვენი პასუხისმგებლობაა თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირება. მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მგსს) 2400-ის - „გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“ - შესაბამისად. მგსს 2400 მოითხოვს, ჩამოვყალიბოთ დასკვნა იმის შესახებ, მიმოხილვის პროცესში ჩვენი ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ მთლიანობაში კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. გარდა ამისა, მგსს 2400 ჩვენგან მოითხოვს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვას.

მგსს 2400-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაა. პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, ასევე ანალიზურ პროცედურებს და აფასებს მოპოვებული მტკიცებულებებს.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურების მოცულობა არსებითად ნაკლებია, ვიდრე აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

...

## მე-4 ნიმუში

...

### *პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა*

ჩვენი პასუხისმგებლობაა თანდართულ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირება. მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მგსს) 2400-ის - „გარიგებები გასული

*პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ* - შესაბამისად. მგსს 2400 მოითხოვს, ჩამოვყალიბოთ დასკვნა იმის შესახებ, მიმოხილვის პროცესში ჩვენი ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ მთლიანობაში კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. გარდა ამისა, მგსს 2400 ჩვენგან მოითხოვს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვას.

მგსს 2400-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაა. პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, ასევე ანალიზურ პროცედურებს და აფასებს მოპოვებული მტკიცებულებებს.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურების მოცულობა არსებითად ნაკლებია, ვიდრე აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული აუდიტის სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

...

### მე-6 ნიმუში

...

#### *პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა*

ჩვენი პასუხისმგებლობაა თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირება. მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მგსს) 2400-ის - „*გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ*“ - შესაბამისად. მგსს 2400 მოითხოვს, ჩამოვყალიბოთ დასკვნა იმის შესახებ, მიმოხილვის პროცესში ჩვენი ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ მთლიანობაში კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. გარდა ამისა, მგსს 2400 ჩვენგან მოითხოვს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვას.

მგსს 2400-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაა. პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, ასევე ანალიზურ პროცედურებს და აფასებს მოპოვებული მტკიცებულებებს.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურების მოცულობა არსებითად ნაკლებია, ვიდრე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურები მნიშვნელოვნად ნაკლებია, ვიდრე აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

...

### მე-7 ნიმუში

...

#### *პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა*

ჩვენი პასუხისმგებლობაა თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირება. მიმოხილვა ჩავატარეთ მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მგსს) 2400-ის - „*გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ*“ - შესაბამისად. მგსს 2400 მოითხოვს, ჩამოვყალიბოთ დასკვნა იმის შესახებ, მიმოხილვის პროცესში ჩვენი ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა ფაქტებმა, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ

მთლიანობაში კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. გარდა ამისა, მგს 2400 ჩვენგან მოითხოვს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვას.

მგს 2400-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაა. პრაქტიკოსი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ძირითადად მოიცავს სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვას, საჭიროებისამებრ, ასევე ანალიზურ პროცედურებს და აფასებს მოპოვებული მტკიცებულებებს.

მიმოხილვის დროს ჩატარებული პროცედურების მოცულობა არსებითად ნაკლებია, ვიდრე აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს შესრულებული პროცედურები. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

...

## **მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურული საფუძვლები**

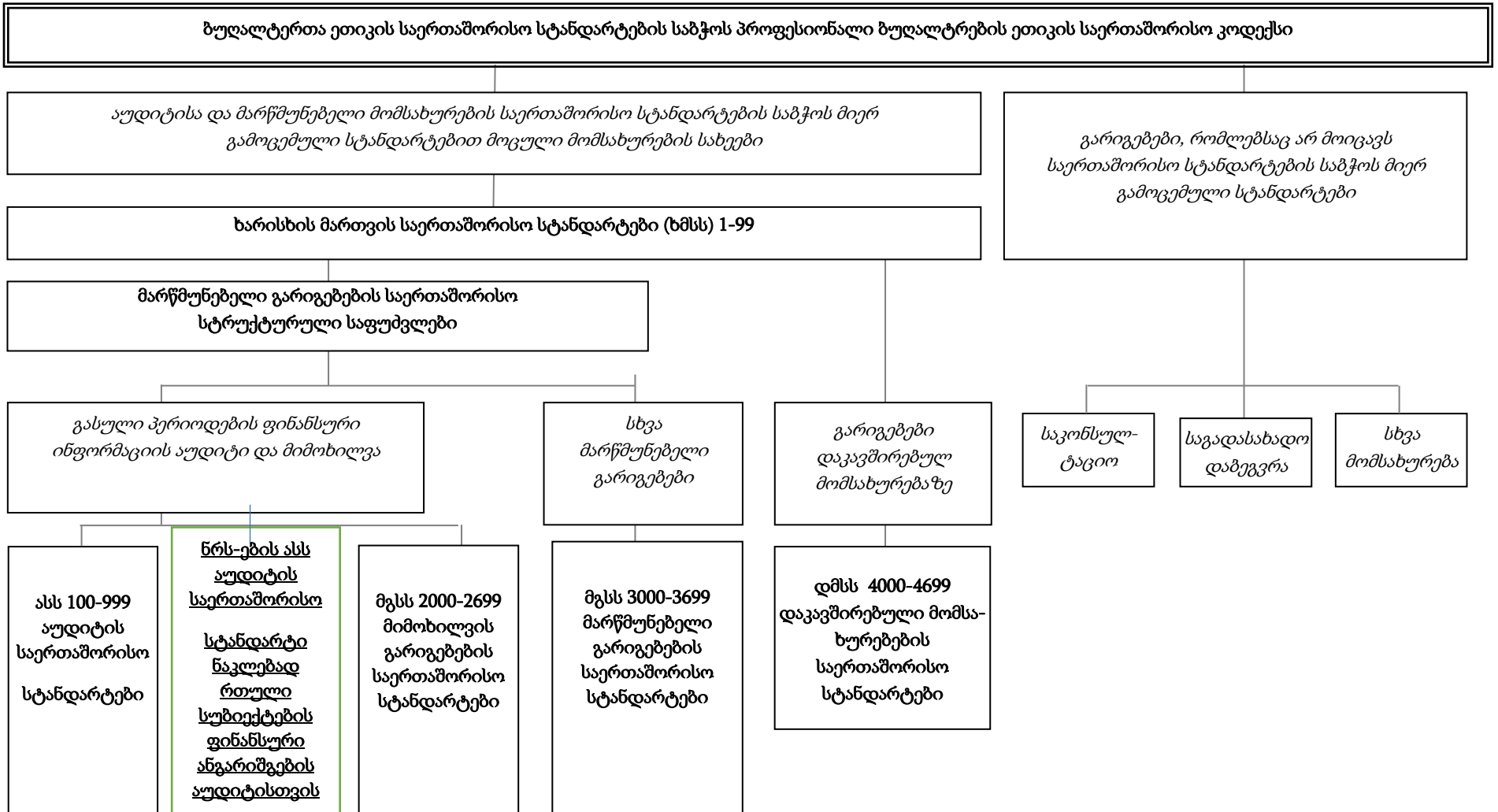
### **1.9. შესავალი**

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), ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ნრს-ების ასს), მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტები (მგსს) და მარწმუნებელი გარიგების საერთაშორისო სტანდარტები (მგს).

**1-ელი დანართი**

1.10. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტები, მათი კავშირი ერთმანეთთან და ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსთან (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები)

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.



გამოსცა:



თარგმნა:



**IAASB**

**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board®**

529FifthAvenue,NewYork,NY10017  
T+1(212)286-9344F+1(212)286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)  
ISBN: 978-1-60815-581-1