

პასუხები

9. აუდიტორული ფირმა „ბუნკი“

წყარო. სახელმძღვანელოს მე-2 და მე-4 თავები.

ექსპერტის რჩევები. ამ კითხვის მოთხოვნა შეიცავდა რამდენიმე განსხვავებულ ელემენტს, ანუ ბევრი საკითხი უნდა დაგემახსოვრებინათ სცენარების წაკითხვისა და პასუხის ჩამოყალიბებისას. სულ მცირე ოთხი ელემენტი მაინც უნდა გაგეაზრებინათ: ეთიკა, ხარისხის მართვა, ფირმის პოლიტიკა და ფირმის მიერ განსახორციელებელი ღონისძიებები. შეფასების სქემა საკმარის ქულებს მოიცავს ღონისძიებებისთვის და კარგი ქულების მიღება რთული იქნებოდა პასუხში მათი გათვალისწინების გარეშე.

(ა) ნაწილი მოიცავდა მინისცენარს საზღაურთან დაკავშირებით ზეწოლასა და შესაბამისად აუდიტის ხარისხის შემცირებაზე. თქვენ რეაგირება უნდა მოგეხდინათ სცენარში აღწერილ პრობლემებზე და ისინი უნდა დაგეკავშირებინათ სახელმძღვანელოდან შემენილ თქვენს ცოდნასთან. მაგალითად, სცენარი მოიცავს ასეთ პრობლემას – აუდიტის კომიტეტმა უარი თქვა საზღაურის გაზრდაზე. პასუხში ეს უნდა აღნიშნოთ და ასევე განაცხადოთ, რომ ეს შანტაჟის საფრთხეა. ანალოგიურად, უნდა აღნიშნოთ, რომ არსებითობა გაიზარდა აუდიტის სამუშაოს შესამცირებლად, რასაც შემდეგ დაუკავშირებთ სახელმძღვანელოდან და ასს-ებიდან მიღებულ ცოდნას ხარისხის მართვაზე.

(ბ) ნაწილი რთული არ უნდა ყოფილიყო, თუ სცენარს გულდასმით წაკითხავდით. თუმცა, უფრო რთული იქნებოდა, თუ აუდიტორულ ფირმაში (და, შესაბამისად, ოფშორულ ოფისში) მუშაობის გამოცდილება არ გაქვთ. გარკვეულწილად, ბევრი არაფერი იყო სათქმელი 5 ქულის მისაღებად. საზოგადოდ, *ნორმალურია* ისეთი სამუშაოს ოფშორული ოფისის მეშვეობით შესრულება, რაც განსჯას არ მოითხოვს, მაგრამ *მიუღებელია* ისეთი სამუშაოს შესრულება, რაც განსჯას მოითხოვს, განსაკუთრებით, თუ სამუშაოს შესასრულებლად საჭიროა დამკვეთის საქმიანობის ცოდნა (რაც ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ოფშორში მომუშავეებს ჰქონდეთ). სცენარიდან საკმაოდ გარკვევით ჩანს, რომ დოკუმენტების ნუმერაციის შემოწმება მისაღებია, მაგრამ საბჭოს ოქმების მიმოხილვა – არა. ეს წარმოქმნის ხარისხის მართვის პრობლემებს, რაც დაკავშირებულია „ფირმის დონის პოლიტიკასთან“, რაც სცენარშია მოცემული. სცენარში კი წერია, რომ „ბუნკი“ მიესალმება მსგავს პრაქტიკას, ანუ ეს არის ფირმის დონის პოლიტიკა, რომელიც გავლენას ახდენს ხარისხის მართვაზე.

(გ) ნაწილში აღწერილია ცოტათი მაცდური სიტუაცია, იმ კუთხით, რომ ფინანსური დირექტორი ამ აუდიტის გარიგების პარტნიორი კი არ იყო, არამედ უბრალოდ ფირმის აუდიტის პარტნიორი. ეს ნიშნავს, რომ პრობლემა ცალსახად არ ჩანს, მაგრამ ნათელია, რომ ამ პარტნიორს გავლენა აქვს იმ კომპანიის აუდიტზე, საიდანაც ის ახლახან წამოვიდა, რაც წარმოქმნის ეთიკურ საფრთხეებს. საჭიროა გასატარებელი ზომების შეთავაზება აუდიტორისათვის, როგორიცაა არის, მაგალითად საკითხის განხილვა ეთიკურ საკითხებში პარტნიორთან და აუდიტის კომიტეტთან.

ადვილად მოსაპოვებელი ქულები. (ა) ნაწილში შეიძლება რამდენიმე ქულის ადვილად მიღება, შანტაჟის საფრთხისა და ხარისხის მართვის აშკარა პრობლემების გამოვლენით.

ACCA-ის გამომცდელთა გუნდის კომენტარები. (ა) ნაწილში აღწერილია, რომ „ვაიარის“ აუდიტის კომიტეტმა უარი თქვა აუდიტის საზღაურის გაზრდაზე, მიუხედავად იმისა, რომ კომპანიის საქმიანობა გაფართოვდა. შედეგად, აუდიტორულმა ფირმამ გაზარდა აუდიტის მსვლელობისას გამოყენებული არსებითობის დონე, შეამცირა შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებისას და გააუქმა გარკვეული მიმოხილვის პროცედურები. ბევრმა კანდიდატმა კარგად დაწერა პასუხი კითხვის ამ ნაწილზე. **ეფექტურ პასუხებში** ახსნილი იყო შანტაჟის საფრთხე, რაც გამოიწვია საზღაურზე ზეწოლამ და განხილული იყო სცენარში მოცემული თითოეული პრობლემის გავლენა მიმდინარე აუდიტის ხარისხზე. სასიამოვნო იყო, რომ ამდენმა კანდიდატმა განიხილა ისეთი საკითხები, როგორიცაა არი შერჩევის რისკი და მიმოხილვის პროცედურების საჭიროება აუდიტის სამუშაოს ხარისხის უზრუნველსაყოფად და აუდიტორული ფირმის შეუმჩნელობის რისკის შესამცირებლად. შედარებით **სუსტ პასუხებში** იყო გამეორებები და თითოეულ პრობლემაზე უბრალოდ ეწერათ, რომ „საკმარისი მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლებელია“, რაც იწვევს არსებით უზუსტობებსა და არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას.

(ბ) ნაწილში აქცენტი გაკეთებული იყო ოფშორულ აუდიტის სამუშაოზე, პასუხების ხარისხი

სხვადასხვანაირი იყო. იყო კარგი პასუხები, სადაც მითითებული იყო, რომ, მართალია, ოფშორში სამუშაოს შესრულება შეიძლება აუდიტის ეფექტიანობას წაადგეს, მაგრამ სიფრთხილეა საჭირო ოფშორულ ოფისში შესასრულებელი სამუშაოს განსაზღვრისას. ამ სცენარიდან უნდა გამოვევლინათ, რომ ოფშორულ ოფისში ჩატარებული პროცედურები, კერძოდ, საბჭოს ოქმების წაკითხვა აუდიტისთვის შესაფერისი საკითხების გამოსავლენად, შეუსაბამო იყო, მაგრამ ეს საკითხი ძალიან ცოტა პასუხში იყო ნახსენები. სუსტ პასუხებში შემოთავაზებული იყო, რომ ოფშორული ოფისები არაკომპეტენტურია და არ შეუძლიათ თუნდაც უმარტივესი აუდიტის პროცედურების ჩატარება. ზოგიერთმა კანდიდატმა არასწორად გაიგო სცენარის ინფორმაცია და იგულისხმა, რომ სცენარი ეხებოდა კომპონენტის აუდიტორების გამოყენებას ჯგუფის სიტუაციაში, რაც ასე არ იყო.

(გ) ნაწილში კანდიდატების უმეტესობამ გააცნობიერა, რომ ყოფილ ფინანსურ დირექტორს შეეძლო გავლენის მოხდენა აუდიტის პარტნიორზე და ამისთვის მოტივაცია გააჩნდა, რადგან ის „ვაიარის“ აქციებს ფლობდა ფირმაში გადმოსვლიდან გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. შედარებით უკეთესად მომზადებულმა კანდიდატებმა შეძლეს კონკრეტული ეთიკური საფრთხეების გასაგებად ახსნა, რომლებიც სცენარიდან გამომდინარეობდა, წარმოადგინეს მისაღები რეკომენდაციები და კომენტარი გააკეთეს, რომ აუდიტორულ ფირმას სჭირდებოდა ფირმის დონის კარგი პოლიტიკა აუდიტის დამკვეთებიდან აუდიტის ახალი პარტნიორების დაქირავების შემთხვევებისთვის.

სცენარში ასევე აღნიშნული იყო, რომ მისასალმებელია აუდიტის გუნდის წევრების მიერ აუდიტის დამკვეთებისთვის არააუდიტორული მომსახურების მიყიდვა, რაც გათვალისწინებული იქნება მათი შეფასებისას. პასუხებში აქცენტი გაკეთებული არ იყო პრობლემაზე, რასაც იწვევს გუნდის წევრების შეფასება აუდიტის დამკვეთებისთვის მომსახურებ ის მიყიდვაში წარმატების საფუძველზე. ამის ნაცვლად, განხილული იყო ზოგადი ეთიკური პრობლემები, რაც დაკავშირებულია აუდიტის დამკვეთებისთვის არააუდიტორული მომსახურების გაწევასთან. გარდა იმისა, რომ შეუსაბამო იყო ამგვარი განხილვები, მსჯელობა ძალიან ზოგადი იყო და სცენარში მოცემულ ინფორმაციას არ მიესადაგებოდა, რის გამოც კანდიდატების პასუხები კითხვის მოთხოვნას არ პასუხობდა.

ცხადი იყო, რომ ბევრმა კანდიდატმა არ იხელმძღვანელა კითხვის სხვადასხვა ნაწილზე ქულების განაწილებით და (გ) ნაწილზე გაცემული ბევრი კანდიდატის პასუხი იგივე მოცულობის იყო, რაც (ა) ნაწილის პასუხები. როგორც ადრე აღვნიშნეთ, კანდიდატებმა უნდა გაითვალისწინონ ქულების განაწილება და ამის საფუძველზე განსაზღვრონ კითხვის თითოეულ ნაწილზე დასახარჯი დრო.

შეფასების სქემა

ქულები

საზოგადოდ, 1 ½ ქულამდე თითო შესაფერისი საკითხის ახსნისთვის, საიდანაც 1 ქულა განკუთვნილია რეკომენდებული ღონისძიებებისთვის, ხოლო ½ ქულა – ეთიკური საფრთხის გამოვლენისთვის.

ა) საზღაურზე ზეწოლა და შერჩევის რისკი

- შანტაჟის საფრთხის გამოვლენა და ახსნა;
- საზღაური იგივე არ უნდა დარჩეს, როდესაც სამუშაოს მოცულობა იზრდება;
- აუდიტის კომიტეტთან განხილვა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება;
- არსებობის გაზრდილი დონე ამცირებს აუდიტის სამუშაოს და ზრდის შეუმჩნეველობის რისკს;
- აუდიტის სამუშაოს მიმოხილვა სისრულესა და საკმარისობაზე.

– (1 ქულა);

- განსჯის გამოყენება ზრდის შერჩევის რისკს;
- ზოგიერთი მუხლი გამოირიცხა შერჩევითი ერთობლიობიდან, ანუ შერჩევითი ერთობლიობა ვერ იქნება გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტაციული.

ოფშორული აუდიტის სამუშაო

- ბ)
- მარეგულირებელი ნორმებით ოფშორული შეთანხმებები არ იკრძალება;
 - აუდიტის ეფექტიანობის ზრდის გავრცელებული საშუალება;
 - პრობლემაა, რომ აუდიტის სამუშაოს შემსრულებლები არ იცნობენ დამკვეთს;
 - ოფშორული ოფისის სამუშაო ორიენტირებული უნდა იყოს დაბალი რისკის მქონე აუდიტის საკითხებზე, სადაც განსჯის გამოყენება საჭირო არ არის;
 - აუცილებელია ძლიერი მართვის მექანიზმებისა და მონიტორინგის არსებობა.

მაქს. 5

გ) **ახლო წარსულში დამკვეთთან მუშაობა, ფინანსური ინტერესი და არააუდიტორული მომსახურების გაყიდვა**

- ახლო წარსულში დამკვეთთან მუშაობა წარმოქმნის ანგარების, თვით-შეფასებისა და ფამილიარული ურთიერთობის საფრთხეებს;
- დამკვეთისგან აუდიტორულ ფირმაში გადმოსული პირები არ უნდა იყვნენ დამკვეთის აუდიტის გუნდის წევრები;
- როგორც ჩანს, რასელი ისე იქცეოდა, როგორც აუდიტის გუნდის წევრი;
- საჭიროა ხარისხის მართვის მიმოხილვის ჩატარება;
- რასელის მიერ აქციების ფლობა წარმოქმნის ანგარების საფრთხეს;
- აქციები მაშინვე უნდა გაყიდულიყო;
- განიხილეთ, რატომ არ მოხდა ეს – საჭიროა ფირმის პოლიტიკის გადასინჯვა;
- არააუდიტორული მომსახურების გაყიდვა წარმოქმნის ანგარების საფრთხეს;
- აუდიტის მთავარი პარტნიორის არააუდიტორული მომსახურების გაყიდვების საფუძველზე შეფასება არ შეიძლება;
- აუდიტის გუნდის სხვა წევრებს შეუძლიათ არააუდიტორული მომსახურების გაყიდვა, დამცავი ზომების გამოყენების შემთხვევაში.

მაქს. 9

პროფესიული ქულები**ანალიზი და შეფასება**

- სხვადასხვა სცენარში აღწერილი ეთიკური პრობლემების ანალიზი
- ინფორმაციის ეფექტური შეფასება, გასატარებელი ზომების შესახებ შესაფერისი რეკომენდაციების განსაზღვრის მიზნით

პროფესიული სკეპტიციზმი და განსჯა

- მთელი სცენარის ინფორმაციიდან პოტენციური საფრთხეების ეფექტური გამოვლენა
- შეცნობა რისკების, რომლებიც წარმოიშობა სხვადასხვა სიტუაციაში

კომერციული აღღო

- აუდიტის საზღაურის შემადგენელი კომერციული ელემენტებისა და ეთიკურ საკითხებთან მათი ურთიერთკავშირის სათანადოდ განხილვა
- კომერციული და ხარისხის მართვის საკითხების ურთიერთკავშირის განხილვა ოფშორულ ოფისში შესასრულებელ სამუშაოსთან მიმართებით

მაქს. 5

სულ

25

ა) **შანტაჟის საფრთხე**

დამკვეთის მიერ აუდიტორული ფირმის საზღაურზე ზეწოლის შემთხვევაში წარმოიქმნება შანტაჟის საფრთხე. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) „ეთიკის კოდექსში“ შანტაჟის საფრთხე განმარტებულია, როგორც საფრთხე იმისა, რომ პროფესიონალ ბუღალტერს ხელი შეეშლება ობიექტურ ქმედებაში, ფაქტობრივი ან მოსალოდნელი გაცნობიერებული მუქარის, მათ შორის პროფესიონალ ბუღალტერზე მიზანშეუწონელი ზემოქმედების მცდელობის გამო, ასევე მოცემულია შანტაჟის საფრთხის მაგალითი, სადაც აუდიტორული ფირმა ზეწოლას განიცდის, რომ არასათანადოდ შეამციროს შესრულებული სამუშაოს მოცულობა, რათა აუდიტის საზღაური შემცირდეს შესრულებული სამუშაოს შესაბამისად.

დონისძიება

საკითხი განხილული უნდა ყოფილიყო „ვაიარის“ აუდიტის კომიტეტთან, აუდიტორულ ფირმას ყურადღება უნდა გაემახვილებინა იმაზე, რომ ახალ ტერიტორიებზე საქმიანობა გაზრდის აუდიტის სამუშაოს მოცულობას და, ამგვარად, საზღაურიც უნდა გაიზარდოს, უცვლელად დატოვების ნაცვლად. ამ საკითხის შესახებ უნდა ეცნობოს „ბუნკის“ პარტნიორსაც, რომელიც პასუხისმგებელია ეთიკურ საკითხებზე.

არსებითობა – ხარისხის მართვა

საზღაურზე ზეწოლამ გამოიწვია არსებითობის დონის გაზრდა, სავარაუდოდ, აუდიტის პროცედურების მოცულობისა და აუდიტის დანახარჯების შესამცირებლად. ეს სიტუაცია წარმოქმნის იმის რისკს, რომ აუდიტორული მოსაზრების მხარდასაჭერად ვერ მოიპოვებენ საკმარის აუდიტის მტკიცებულებებს, რასაც კიდევ უფრო ამძაფრებს ფაქტი, რომ არ ჩატარდა გარკვეული მიმოხილვის პროცედურები. ეს თავისთავად მიანიშნებს, რომ არასათანადო ხარისხის მართვის პროცედურა იქნა გამოყენებული.

ასს 220-ით (გადასინჯული) – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“ – მოითხოვება, რომ აუდიტის გარიგების პარტნიორმა მიმოხილოს აუდიტის დოკუმენტაცია, რათა დარწმუნდეს, რომ აუდიტის სამუშაო დასრულებულია და მოპოვებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები გამოტანილი დასკვნებისა და აუდიტორის მოსაზრების გასამყარებლად.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა

ხარისხის მართვის პრობლემები არსებობს ასევე დეტალური (ოპერაციებისა და ნაშთების ელემენტების) ტესტირებისთვის შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევასთან დაკავშირებითაც. პირველი, განსჯის საფუძველზე შერჩევის გამოყენებამ შეიძლება გამოიწვიოს უფრო მცირე მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობის მიღება, ვიდრე სტატისტიკური შერჩევის მეთოდებით შერჩევისას მიიღებოდა, ან ისეთი მუხლების შერჩევა, რომლებიც მთლიანი გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტაციულები არ არის. ასს 530-ით – „აუდიტორული შერჩევა“ – მოითხოვება, რომ აუდიტორმა განსაზღვროს საკმარისი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა, რათა შერჩევის რისკი მისაღებ დაბალ დონემდე შეამციროს და შერჩევითი ერთობლიობისთვის მუხლები ისე შეირჩეს, რომ თითოეულ შერჩევის ერთეულს შერჩევის თანაბარი შანსი ჰქონდეს. რისკი ისაა, რომ განსჯის გამოყენება არაადეკვატური აუდიტორული დასკვნების გამოტანას იწვევს.

მეორე, როგორც ჩანს, გენერალური ერთობლიობის გარკვეული მუხლები საერთოდ გამოირიცხა შერჩევითი ერთობლიობიდან. არსებობს მაღალი რისკი, რომ ამ მუხლებზე არ ჩატარდა საკმარისი აუდიტის პროცედურები და შესაბამისი მტკიცებულებები გამყარებული არ არის აუდიტის ტესტებით. მაგალითად, თუ გრძელვადიანი აქტივების არსებობა ფიზიკურად არ დადასტურდა და მათი არსებობის დადასტურებისათვის შესაფერისი სხვა პროცედურა არ ჩატარებულა, მაშინ ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივების შეფასება შეიძლება გადიდებული იყოს.

დასკვნა

საზღაურზე ზეწოლის გათვალისწინებით, რაც გავლენას ახდენს შესრულებული აუდიტის სამუშაოს ხარისხზე, „ბუნკს“ შეუძლია განიხილოს, მიზანშეწონილია თუ არა აუდიტის გარიგების შესრულების გაგრძელება. აუდიტორული ფირმის პრობლემების შესახებ უნდა ეცნობოს „ვაიარის“ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, ხოლო აუდიტის კომიტეტს საზღაურზე ზეწოლის პოტენციური გავლენის შესახებ აუდიტზე.

ბ) აუდიტის სამუშაოს ოფშორში შესრულება

აუდიტის სამუშაოს ოფშორში შესრულება ბოლო რამდენიმე წლის განმავლობაში უფრო და უფრო პოპულარული ხდება აუდიტის პროფესიაში. გლობალური აუდიტორული ფირმები დაბალი დანახარჯების მქონე საზღვარგარეთის ოფისებს ან მომსახურების ცენტრებს იყენებენ გარკვეული აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად. საერთოდ არ არსებობს მარეგულირებელი ნორმები ამ პრაქტიკის აკრძალვისთვის, მაგრამ კითხვაში აღწერილია მისი გავლენა ხარისხის მართვაზე.

თუ საზღვარგარეთის ოფისი მხოლოდ დაბალი რისკის მქონე და ისეთ სამუშაოს ასრულებს, რომლისთვისაც განსჯის გამოყენება საჭირო არ არის, აუდიტის ხარისხის რისკი შედარებით დაბალია. თუმცა, როგორც ჩანს, „ვაიარის“ აუდიტის შემთხვევაში, ოფშორული შეთანხმება მოიცავს სხვა, უფრო სუბიექტურ დავალებებს, როგორც არის, მაგალითად საბჭოს ოქმების მიმოხილვა. აუდიტის მიზნებისთვის საბჭოს ოქმების სათანადოდ შესაფასებლად აუცილებელია, რომ სამუშაოს ის აუდიტორი ასრულებდეს, რომელსაც დამკვეთისა და მისი საქმიანობის შესახებ საკმარისი ცოდნა აქვს, რათა აუდიტისთვის მნიშვნელოვანი საკითხების გამოვლენა შეძლოს. ნაკლებად სავარაუდოა, რომ საზღვარგარეთის ოფისში მომუშავე აუდიტორმა, რომელიც „ვაიარის“ საქმიანობას არ იცნობს და მასთან მუშაობის გამოცდილება არ აქვს, შეძლოს აუდიტის გუნდის დანარჩენი წევრებისთვის შესაფერისი საკითხების გამოვლენა.

თუ „ბუნკი“ მოისურვებს ოფშორულ ოფისში აუდიტის პროცედურების გაგრძელებას, მაშინ აუცილებელია მართვის მექანიზმის შექმნა და დანერგვა, რათა შეთანხმება მოიცავდეს მხოლოდ სათანადო დავალებებს, ხოლო შესრულებული სამუშაოს ხარისხის უზრუნველსაყოფად ჩატარდეს მონიტორინგისა და მიმოხილვის პროცედურები. აუდიტორულმა ფირმამ უნდა უზრუნველყოს, რომ მისი ფირმის დონის პოლიტიკა შეესაბამებოდეს ხმს 1-ის – „ხარისხის მართვა ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას ან სხვა სახის მარწმუნებელი ან დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“ – მოთხოვნებს და კომერციული მოსაზრებები არ იყოს მაღალი ხარისხის აუდიტზე უფრო პრიორიტეტული.

მეთოდური მითითება. ქულები დაიწერება აუდიტის სამუშაოს ოფშორში შესრულებასთან დაკავშირებულ სხვა შესაბამის კომენტარებშიც.

გ) ფინანსური დირექტორი გახდა აუდიტის პარტნიორი

რასელ ბელის „ვაიარიდან“ „ბუნკში“ აუდიტის პარტნიორის თანამდებობაზე გადასვლა ობიექტურობის მიმართ პოტენციურ საფრთხეს წარმოქმნის.

ბესს-ის „ეთიკის კოდექსში“ მითითებულია, რომ ანგარების, თვითშეფასების ან ფამილიარული ურთიერთობის საფრთხეები შეიძლება წარმოიშვას, თუ აუდიტის გუნდის წევრი უახლოეს წარსულში იყო აუდიტის დამკვეთის დირექტორი, თანამდებობის პირი ან თანამშრომელი. ამ შემთხვევაში, მართალია, საფრთხეები გარკვეულწილად შესუსტებულია, რადგან ის აუდიტის გუნდის წევრი არ არის, მაგრამ ის ფაქტი, რომ რასელი აუდიტის გუნდს დაეხმარა (აუდიტის დამკვეთზე ინფორმაციის მიწოდებით), ნიშნავს, რომ ზემოაღწერილი საფრთხეები ვრცელდება ამ სიტუაციაზეც. მიიჩნევა, რომ აუდიტის გუნდი დამოუკიდებელი არ არის.

ბესს-ის „ეთიკის კოდექსით“ მოითხოვება, რომ თუ პირი აუდიტის დამკვეთის დირექტორი ან თანამდებობის პირი იყო (ან თანამშრომელი ისეთ თანამდებობაზე, რომ მნიშვნელოვანი გავლენის მოხდენა შეეძლო დამკვეთის იმ ბუღალტრული ჩანაწერების ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელზეც ფირმა გამოთქვამს მოსაზრებას) იმ პერიოდში, რომელზეც ვრცელდება აუდიტორის დასკვნა, ის არ შეიძლება იყოს აუდიტის გუნდის წევრი. ცხადია, რასელის ყოფილი თანამდებობა „ვაიარში“, ფინანსური დირექტორი, ნიშნავს, რომ ეს მოთხოვნა მასზე ვრცელდება.

ღონისძიება

ეს საკითხი განხილულ უნდა იქნეს „ბუნკის“ პარტნიორთან, რომელიც პასუხისმგებელია ეთიკაზე და ასევე „ვაიარის“ აუდიტის კომიტეტთან, რომელიც პასუხისმგებელია აუდიტორის დამოუკიდებლობის ზედამხედველობაზე.

დამკვეთის აქციები

მეორე პრობლემა ისაა, რომ რასელმა „ვაიარის“ აქციები „ბუნკის“ აუდიტის პარტნიორად დანიშნვიდან ექვსი თვის განმავლობაში შეინარჩუნა. ეს ობიექტურობის მიმართ ანგარების საფრთხეს წარმოქმნის, რადგან რასელის ინტერესებში იქნებოდა იმგვარად მოქმედება, რომ მაქსიმალურად გაეზარდა თავისი ფინანსური ინტერესი „ვაიარში“ აქციების გაყიდვამდე. საზოგადოდ, აკრძალულია აუდიტორის მიერ აუდიტის დამკვეთის აქციების ფლობა. ბესსს-ის „ეთიკის კოდექსის“ მიხედვით, როდესაც ფინანსური ინტერესი წარმოიქმნება, ის მაშინვე უნდა თავიდან მოიცილოს (გაყიდოს) აუდიტის გუნდის წევრმა, ან შეძლებისდაგვარად სწრაფად, თუ პირი აუდიტის გუნდის წევრი არ არის. რასელის ხელმძღვანელი თანამდებობისა და იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ „ვაიართან“ დაკავშირებით აუდიტის გუნდის წევრები რჩევას ეკითხებიან, მას მაშინვე უნდა გაეყიდა აქციები.

შეიძლება პრობლემები წარმოიშვას „ბუნკის“ პროცედურებთან დაკავშირებით, რომლებიც ეხება დამკვეთ სუბიექტებში ფირმის თანამშრომლებისა და პარტნიორის ფინანსური ინტერესის გამჟღავნებას ფირმისთვის. ექვსი თვე ხანგრძლივი პერიოდია აქციების ფლობისათვის. ფირმას უნდა ჰქონდეს პროცედურები, რათა უზრუნველყოს მსგავსი საკითხების მონიტორინგი და სწრაფად გადაჭრა.

ღონისძიება

საჭიროა ფირმის პროცედურების მიმოხილვა და რასელისთვის კითხვის დასმა იმის შესახებ, აქციები უფრო სწრაფად რატომ არ გაყიდა.

სხვა მომსახურების გაყიდვა

დასასრულ, არააუდიტორული მომსახურების გაყიდვასთან დაკავშირებული აუდიტორული ფირმის პოლიტიკა ეთიკურ პრობლემებს წარმოშობს. ბესსს-ის „ეთიკის კოდექსის“ შესაბამისად, ანგარების საფრთხე წარმოიქმნება, როდესაც აუდიტის გუნდის წევრის შეფასება ხდება ან მასზე ანაზღაურება გაცივმა აუდიტის დამკვეთისათვის არამარწმუნებელი მომსახურების გაყიდვისთვის. ამის მიზეზი გახლავთ ის, რომ აუდიტის გუნდის წევრს აშკარა ფინანსური ინტერესი აქვს ამ მომსახურების გაყიდვაში, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს დამკვეთისთვის არასათანადო მომსახურების მიყიდვა, ან გამოიწვიოს დამოუკიდებლობის სხვა საფრთხეები, რომლებიც წარმოიქმნება აუდიტის დამკვეთისთვის არააუდიტორული მომსახურების გაწევისას, ან როდესაც არააუდიტორული მომსახურების საზღაურის სიდიდე დამოკიდებულია აუდიტორულ მომსახურებაზე.

ანგარების საფრთხის მნიშვნელობა დამოკიდებულია შემდეგ ფაქტორებზე:

- რამდენადაა დამოკიდებული პირის ანაზღაურება ან შედეგების შეფასება მსგავსი მომსახურების გაყიდვაზე;
- პირის როლი აუდიტის გუნდში; და
- დაწინაურების თაობაზე გადაწყვეტილებებზე გავლენას ახდენს თუ არა მსგავსი მომსახურების გაყიდვები (ბესსს-ის „ეთიკის კოდექსი“).

ბესსს-ის „ეთიკის კოდექსში“ მითითებულია, რომ აუდიტის მთავარი პარტნიორი არ უნდა შეფასდეს აუდიტის დამკვეთებზე არამარწმუნებელი მომსახურების გაყიდვაში წარმატების მიხედვით და არც მისი ანაზღაურება უნდა ემყარებოდეს ზემოაღნიშნულს. ამგვარად, თუ „ბუნკი“ გააგრძელებს ამ პოლიტიკის განხორციელებას, საჭიროა სიფრთხილე, რათა პარტნიორების შედეგები არ შეფასდეს აუდიტის დამკვეთებზე არამარწმუნებელი მომსახურების გაყიდვაში წარმატების მიხედვით.

აუდიტის გუნდის სხვა წევრების მიერ აუდიტის დამკვეთზე სხვა მომსახურების მიყიდვა აკრძალული არ არის, მაგრამ აუცილებელია დამცავი ზომების გატარება, რათა პოტენ-ციური საფრთხე მისაღებ დონემდე შემცირდეს, როგორც არის, მაგალითად შესრულებული აუდიტის სამუშაოს მიმოხილვა.

თუმცა, შეიძლება წინდახედულობის გამოჩენა, აუდიტის ფირმის მიერ ამონაგების გაზრდის სხვა გზების გამოხატვა და თანამშრომლების შეფასება ისეთი მეთოდით, რომ ობიექტურობას საფრთხე არ შეექმნას.

10. აუდიტორული ფირმა „გრეიფი“

წყარო. სახელმძღვანელოს მე-4, მე-8 და მე-11 თავები.

ექსპერტის რჩევები. სცენარში მოცემულია ციფრები არსებობის გამოსათვლელად (აღნიშნულია, რომ „ფინანსური ანგარიშგების პროექტში ნაჩვენებია ამონაგები \$12.5 მლნ, წმინდა მოგება \$400,000 და მთლიანი აქტივები – \$78 მლნ“). ეს ყოველთვის მინიშნებაა, რომ პასუხში რაღაც ეტაპზე საჭიროა არსებობის გამოთვლა და ამის შესაძლებლობა გეძლევათ (ა)(i) პუნქტის მოთხოვნით „განსაზღვროთ განსახილველი საკითხები“.

ეს ქულების ადვილად მიღების შესაძლებლობაა, ამიტომ მათ მისაღებად გამოითვალეთ არსებობა, შემდეგ კი გამოიყენეთ სცენართან მიმართებით იმის განცხადებით, კითხვაში მითითებული საკითხი ნამდვილად არსებითია თუ არა.

(ა)(i) ნაწილის მოთხოვნა მაცდური მოთხოვნაა. თუ კითხვას გულდასმით წაიკითხავდით, შეამჩნევდით, რომ გთხოვენ „აუდიტის მტკიცებულებების ახსნას, რომლის **ნახვასაც მოელით აუდიტის ფაილის მიმოხილვისას**“ „**კაპიტალიზებულ ტრენინგის დანახარჯებთან**“ მიმართებით. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, გთხოვენ იმ მტკიცებულებების განსაზღვრას, რომლებსაც იპოვით ტრენინგის დანახარჯებთან დაკავშირებით, როგორც წლის განმავლობაში შეძენილი გრძელვადიანი აქტივებისთვის, **იმის გათვალისწინებით, რომ აუდიტის გუნდს ჯერ არ გაუცნობიერებია, რომ სააღრიცხვო მიდგომა მცდარია.** ეს კითხვა მაცდურია, მაგრამ მსგავსი კითხვები გვხვდება ხოლმე. ასეთ შემთხვევაში, მნიშვნელოვანია, რომ პანიკაში არ ჩავარდეთ. მოთხოვნა გულდასმით წაიკითხეთ – მოთხოვნას თუ უპასუხებთ, ქულებს მიიღებთ ყველაფრისთვის, რასაც (მართებულად) იტყვიან. მოთხოვნას თუ სწორად გაიგებთ, მიხვდებით, რომ ეს, ფაქტობრივად, ადვილი კითხვაა აუდიტის მტკიცებულებების შესახებ.

(ბ) ნაწილის მოთხოვნა ადვილი უნდა იყოს, რადგან სცენარში მრავალი საკითხია, რომელიც უნდა შეგემჩნიან. თქვენ კითხვის ამ ნაწილს კარგად ჩააბარებთ – მისთვის გამოყოფილი დროის გადაუქარებლად!

ადვილად მოსაპოვებელი ქულები. ერთი ქულაა გამოყოფილი (ბ) ნაწილში თქვენი პასუხის დასკვნის დაწერაში, რაც მოთხოვნაში გამოხატულია სიტყვით „შეაფასე“. საზოგადოდ, გამომცდელთა გუნდს მოსწონს კანდიდატების მიერ პასუხებში შესავლისა და დასკვნის დაწერა, ამიტომ მიეჩვიეთ, რომ დაწეროთ რამე, მნიშვნელობა არა აქვს რამდენად მოკლე იქნება პასუხის ეს ნაწილი.

ACCA-ის გამომცდელთა გუნდის კომენტარები. გამოცდაზე ამ კითხვას ყველაზე უკეთესად უპასუხეს. სასიამოვნოა, რომ ამდენ კანდიდატს აქვს წაკითხული გამომცდელთა გუნდის სტატია აუდიტის მტკიცებულებებსა და განსახილველ საკითხებზე, რადგან პასუხების ხარისხი ნამდვილად უკეთესი იყო, ვიდრე წინა გამოცდებზე. კანდიდატების უმეტესობამ განიხილა შესაფერისი სააღრიცხვო მიდგომები, კონფიდენციალურობის ხარისხი, უმეტესობამ განსაზღვრა არსებობა და შეძლო რამდენიმე კონკრეტული აუდიტის მტკიცებულების დასახელება.

პასუხების დაახლოებით 10% ეთანხმებოდა ტრენინგის დანახარჯების კაპიტალიზების სააღრიცხვო მიდგომას, რომლის გამოყენებაც დაუშვებელია. იმედგაცრუება გამოიწვია ასევე იმან, რომ ცოტა კანდიდატმა განიხილა „ბანანას“ მარაგი მის გადახდისუუნარო მომხმარებელთან მიმართებით, რაც გათვალისწინებული უნდა ყოფილიყო მოძველების თვალსაზრისით.

(ბ) მოთხოვნაზე პასუხების უმეტესობა კარგი იყო, თითქმის ყველა კანდიდატმა შეძლო სცენარიდან ხარისხის მართვის რამდენიმე პრობლემის გამოვლენა (ზოგიერთმა, ყველა პრობლემა დაინახა). დაგეგმვის შეხვედრის არჩატარება, სამუშაოს არასათანადო დელეგირება, არადამაკმაყოფილებელი ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა თითქმის ყველა კანდიდატმა გამოავლინა. ზოგიერთმა არა მარტო აშკარა პრობლემები განიხილა სცენარიდან, არამედ მათი საერთო გავლენა აუდიტზე და უფრო დეტალურად ჩამოაყალიბა თავისი მოსაზრებები, უბრალოდ არ გაუმეორებია სცენარის ტექსტი.

თუმცა, ზოგიერთმა კანდიდატმა ვერ შეძლო ხარისხის მართვის პრობლემების რეალურად შეფასება, არც კითხვიდან გადმოუწერიათ წინადადებები და არც გამოვლენილი პრობლემის ახსნა დაუწერიათ.

BPP-ის შენიშვნა: (ბ) მოთხოვნა არ იყო თავდაპირველი საგამოცდო კითხვის ნაწილი, არამედ დამატა ACCA-ის გამომცდელთა გუნდის რჩევით, ACCA-ის გამოცდების თანამედროვე მოთხოვნების შესაბამისად.

შეფასების სქემა

ქულები

ა) (i) ტრენინგის დანახარჯები

საზოგადოდ, 1 ქულა თითო საკითხისთვის/მტკიცებულებისთვის:

საკითხები

- არსებითობის სწორად გამოთვლა და შეფასება (მაქსიმუმ 1 ქულა);
- ტრენინგის დანახარჯების კაპიტალიზება არ შეიძლება;
- დანახარჯები არ წარმოქმნის აქტივს, რომელსაც საწარმო აკონტროლებს;
- პოტენციური პირობითი მოსაზრება არსებითი უზუსტობის გამო.

მტკიცებულებები

- დანახარჯების კალკულაცია (მხოლოდ 1/2 ქულა);
- დანახარჯების შედარება პირველად დოკუმენტებთან;
- დანახარჯების შედარება სალაროს წიგნთან/ბანკის ამონაწერთან (მხოლოდ 1/2 ქულა);
- დროში გამიჯვნის პროცედურა;
- საბიუჯეტო დანახარჯებთან შედარება.

მაქს.. 6

(ii) სავაჭრო დებიტორული დავალიანება (მოთხოვნა)

საზოგადოდ, 1 ქულა თითო საკითხისთვის/მტკიცებულებისთვის:

საკითხები

- არსებითობის სწორად გამოთვლა და შეფასება (მაქს. 1 ქულა);
- დებიტორული დავალიანება გაუფასურებულია;
- „ჩერისთან“ დაკავშირებული მარაგების გათვალისწინება;
- პოტენციური პირობითი მოსაზრება არსებითი უზუსტობის გამო;
- აღნიშნული ორი საკითხის ერთობლივი გავლენა აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

მტკიცებულებები

- საწყისი კორესპონდენცია „ჩერის“ ადმინისტრატორთან;
- ადმინისტრატორის დადასტურება;
- დებიტორული დავალიანების საბუღალტრო წიგნთან შედარება;
- გაუფასურების ზარალის ხელახლა გამოთვლა;
- მარაგების უწყისების მიმოხილვა.

მაქს. 6

ბ) ხარისხის მართვის საკითხები

- 1½ ქულამდე მოსაზრებების ჩამონათვალიდან შეფასებული თითო საკითხისთვის, მიმატებული 1 ქულა საერთო დასკვნისთვის;
- აუდიტის დაგეგმვის შეხვედრის არჩატარება – აუდიტის ხელმძღვანელობის/მიმართულებების მიცემის პროცედურების არარსებობა;
- მენეჯერისა და უფროსი აუდიტორის არყოფნა – ზედამხედველობის არქონა;
- უმცროსი თანამშრომლისთვის რთული აუდიტის სამუშაოს შესრულების დავალება (გუდვილი და დაუმთავრებელი წარმოება);
- უმცროსი აუდიტორი დაეხმარა მარაგების დათვლაში – ცოდნის/ ზედამხედველობის ნაკლებობა;
- უმცროს აუდიტორს სთხოვეს ფინანსურ დირექტორთან საკითხის გარკვევა – არასათანადო დელეგირება;
- აუდიტისთვის გამოყოფილი დროის ამოწურვა – არადამაკმაყოფილებელი დაგეგმვა?
- შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის შეცვლა – არასათანადო რეაგირება დროის უკმარისობაზე;
- შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების შეცვლა – არასათანადო რეაგირება დროის უკმარისობაზე.

მაქს. 10

პროფესიული ქულები

ანალიზი და შეფასება

- სცენარში მოცემული ინფორმაციის სათანადოდ გამოყენება იმ საკითხების დასადგენად, რომლებიც დამატებით გამოკვლევას საჭიროებს.
- სცენარის მიხედვით რისკიანი სფეროების ანალიზი იმ მტკიცებულებების განსაზღვრისთვის, რომლებიც უნდა იპოვოთ სამუშაო დოკუმენტებში.

პროფესიული სკეპტიციზმი და განსჯა

- უმცროსი თანამშრომლის ინფორმაციის, დამადასტურებელი მტკიცებულებებისა და დაშვებების ეფექტური შესწავლა და ძირითადი ფაქტების ან/და გადაწყვეტილებების დასადასტურებლად გამოყენებული მეთოდების განხილვა.
- პროფესიული განსჯის სათანადოდ გამოყენება დასკვნების გამოსატანად და ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მისაღებად გარიგების კონტექსტისა და ეტაპის შესაფერისი პოტენციური მოქმედებების შესახებ.
- სცენარის მიხედვით ნაკლოვანებების გამოვლენა სკეპტიციზმში, რომელიც აღწერა გუნდის უმცროსმა წევრმა.

მაქსიმალური $\frac{5}{25}$

სულ

ა) (i) განსახილველი საკითხები არსებითობა

$$\text{ამონაგების არსებითობა} = \frac{\$150,000}{\$12,5 \text{ მლნ}} = 1.2\%$$

$$\text{წმინდა მოგების არსებითობა} = \frac{\$150,000}{\$400,000} = 37.5\%$$

$$\text{მთლიანი აქტივების არსებითობა} = \frac{\$150,000}{\$78 \text{ მლნ}} < 0.1\%$$

ტრენინგის დანახარჯები არსებითი არ არის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისთვის, თუმცა, არსებითია მოგებასთან მიმართებით.

სააღრიცხვო მიდგომა

ამჟამად ტრენინგის დანახარჯები აღიარებულია გრძელვადიანი აქტივების სახით. ეს მიდგომა არ შეესაბამება ასს 16-ს – „ძირითადი საშუალებები“, რომლის მიხედვით ტრენინგის დანახარჯები ყოველთვის განიხილება, როგორც ხარჯი, რადგან არ აკმაყოფილებს აქტივის განმარტებას, რომელიც მოითხოვს საწარმოს მიერ აქტივზე მართვას (ბასს 16: მე-19 პუნქტი).

მართვის არსებობა ნაკლებად სავარაუდოა ტრენინგის დანახარჯებთან მიმართებით, რადგან თანამშრომლებს, ალბათ, კომპანიიდან წასვლის უფლება აქვთ, რაც ნიშნავს, რომ „ბანანა“ მათთვის ტრენინგის ჩატარებიდან ეკონომიკურ სარგებელს ვეღარ მიიღებს.

ტრენინგის დანახარჯები ხარჯის სახით უნდა აისახოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

აუდიტორული მოსაზრება

თუ „ბანანა“ ფინანსურ ანგარიშგებას არ შეასწორებს, აუდიტორული მოსაზრება მოდიფიცირდება არსებითი უზუსტობის გამო. ეს ალბათ იქნება „გარდა...“ პირობითი მოსაზრება, რადგან უზუსტობა არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.

მტკიცებულებები

ფაილი უნდა მოიცავდეს:

- ხარჯების ხასიათის მიმოხილვას, რათა დადასტურდეს, რომ სწორადაა კლასიფიცირებული და ნამდვილად ტრენინგის დანახარჯებია;
- შერჩევითი ერთობლიობის ერთეულების შერჩევას აუდიტის გეგმაში პირველადი დოკუმენტების (მაგალითად, შესყიდვის ანგარიშ-ფაქტურები) შერჩევის პროცედურების შესაბამისად და შესაბამისი ვალდებულებების გადახდის შედარებას სალაროს წიგნსა და ბანკის ამონაწერთან;
- მტკიცებულებას იმის თაობაზე, რომ შერჩევითი ერთობლიობა (რომელიც აუდიტის გეგმის შესაბამისადაა შერჩეული) ანგარიშგებაში სწორ პერიოდში აისახა;
- სისრულის ტესტირება – დამტკიცება იმისა, ყველა ანგარიშ-ფაქტურა, რომელიც უნდა აღრიცხულიყო, ფაქტობრივად აღრიცხულია.

(ii) განსახილველი საკითხები

არსებითობა მთლიანად დებიტორული დავალიანების მიმართ

$$\text{ამონაგების არსებითობა} = \frac{\$120,000}{\$12,5 \text{ მლნ}} = 1\%;$$

$$\text{წმინდა მოგების არსებითობა} = \frac{\$120,000}{\$400,000} = 30\%;$$

$$\text{მთლიანი აქტივების არსებითობა} = \frac{\$120,000}{\$78 \text{ მლნ}} < 0.1\%.$$

დებიტორული დავალიანება არსებითი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით. თუმცა, არსებითი იქნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებასთან მიმართებით, თუ მასთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალი აღიარდება.

სააღრიცხვო მიდგომა

ფასს 9-ით – „ფინანსური ინსტრუმენტები” – მოითხოვება მოთხოვნების სამართლიანი ღირებულებით აღიარება. „ჩერის” დებიტორული დავალიანების (მოთხოვნების) სამართლიანი ღირებულებაა ის 25%, რომლის გადახდაც შესაძლებელი იქნება, ადმინისტრატორის ვარაუდით, ანუ \$30,000.

ამგვარად, \$90,000 (= \$120,000 - \$30,000) უნდა აღიარდეს, როგორც გაუფასურების ზარალი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

არსებითობის გამოთვლა გაუფასურების ზარალისთვის:

$$\text{ამონაგების არსებითობა} = \frac{\$90,000}{\$12,5 \text{ მლნ}} = 0.72\%$$

$$\text{წმინდა მოგების არსებითობა} = \frac{\$90,000}{\$400,000} = 22.5\%$$

ეს ამგვარად არსებითია წლის მოგების მიმართ.

მარაგები

რადგან კომპანია „ჩერი” მომხმარებელია, შესაძლებელია „ბანანა” ფლობდეს „ჩერის” მიერ შეკვეთილი საქონლის მარაგს ან დაუმთავრებელ წარმოებას. „გრეიფმა” უნდა დაადასტუროს, ეს ასეა თუ არა და თუ ასეა, მაშინ შესაძლებელია თუ არა მარაგების გაყიდვა. თუ ეს ასე არ არის, მაშინ მარაგები შეიძლება გაუფასურებული იყოს და საჭიროა მისი ჩამოწერა, ზარალის აღიარებით წლის მოგებაში.

აუდიტის მტკიცებულებები

- გარე დოკუმენტები, რომლებიც ადასტურებს „ჩერის” გადახდისუუნარობასა და დებიტორული დავალიანების 25%-ის შესაძლო გადახდას;
- ადმინისტრატორისგან მოპოვებული 25%-ის გადახდის დადასტურება, მათ შორის მითითება, თუ როდის მოხდება გადახდა;
- დავალიანების თანხის შედარება დებიტორული დავალიანებების სიასთან საბუღალტრო წიგნის მიხედვით;
- მარაგების დოკუმენტაციის მიმოხილვა და ხელმძღვანელობის გამოკითხვის ჩატარების მტკიცებულება „ჩერისთან” გაფორმებულ ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული მარაგების ღირებულებისა და ამოღების შესაძლებლობის შესახებ;
- იმ თანხის გამოთვლა, რომელიც გაუფასურების ზარალის სახით უნდა აღიარდეს.

ბ) გარიგების თანამშრომლების შერჩევა

ფაქტი, რომ უმცროს აუდიტორს მანამდე მხოლოდ ორ აუდიტში მუშაობის გამოცდილება ჰქონდა, პრობლემა არ არის. თუმცა, მნიშვნელოვანია, რომ უნარ-ჩვევებისა და გამოცდილების შესაფერისი სამუშაო დაევალოს შესასრულებლად. როგორც ჩანს, ეს ასე არ არის (იხილეთ ქვემოთ).

აუდიტის დაგეგმვის შეხვედრის არჩატარება

აუდიტის დაგეგმვის შეხვედრა, რომელსაც პარტნიორი უძღვება, აუდიტის ძალიან მნიშვნელოვანი ნაწილია. ეს გუნდის მიერ დამკვეთის გაცნობის საუკეთესო გზაა და შეხვედრაზე განხილულ უნდა იქნეს როგორც საერთო სტრატეგია და აუდიტის დეტალური გეგმა, ისე სირთულეები, რომლებიც წარმოიქმნა წინა წლებში და შეიძლება ისევ წარმოიშვას. განხილვისას აქცენტი უნდა გაკეთდეს იმ საკითხებზე, რომლებიც გუნდის ცალკეულ წევრებს ესაჭიროებათ. ეს განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია გუნდის ნაკლებად გამოცდილი და უმცროსი წევრებისათვის.

აუდიტის მენეჯერის არყოფნა

მენეჯერს უფროსი აუდიტორისთვის არ უნდა გადაეცა აუდიტზე პასუხისმგებლობა სამი კვირის განმავლობაში შევსებაში ყოფნისას. მნიშვნელოვანია აუდიტის ჩატარებაზე სათანადო ზედამხედველობის განხორციელება. ალბათ, უკეთესი იქნებოდა, აუდიტზე პასუხისმგებლობა სხვა მენეჯერს აეღო.

უფროსი აუდიტორი დაკავებულია

კითხვა მართლ იმას კი არ ეხება, აქვს თუ არა უფროსი აუდიტორს აუდიტის მართვის გამოცდილება, არამედ იმასაც, რომ ის სხვა დავალებით არის დაკავებული და არ შეუძლია საკმარისი დრო დაუთმოს ამ აუდიტს. ძალიან მნიშვნელოვანია, რომ არსებობდეს სხვა ვინმე, ვინც ზედამხედველობას გაუწევს გუნდის უმცროს წევრებს. ეს აქ არ ხდება.

ასევე შესაძლებელია, რომ მენეჯერისა და უფროსი აუდიტორის მიერ ყურადღების ნაკლებობამ გამოიწვია უზუსტობები, რომლებიც გუნდმა ვერ გამოავლინა ტრენინგის დანახარჯებსა და სავაჭრო დებიტორული დავალიანებაში.

უმცროსი აუდიტორი ატარებს გუდვილისა და მარაგების აუდიტს

გუდვილი ბუღალტრული აღრიცხვა აუდიტისთვის ერთ-ერთი რთული საკითხია და უმცროსმა აუდიტორმა არ უნდა ჩაატაროს მისი აუდიტი. იგივე შეიძლება ითქვას მარაგზე, განსაკუთრებით დაუმთავრებელ წარმოებაზე. ნაკლებად სავარაუდოა, რომ უმცროსი აუდიტორი გამომუშავებული ჰქონდეს ამ სფეროებში საჭირო განსჯის უნარი. როგორც ჩანს, მაფრთლაც ასეა, რასაც უმცროსი აუდიტორის მიერ მარაგების დათვლისას დაშვებული შეცდომა ადასტურებს (იხილეთ ქვემოთ).

მარაგების დათვა

მარაგის დათვლისას უმცროსი აუდიტორი დამკვეთის თანამშრომელს დაეხმარა ნედლეულისა და მასალების დათვლაში, ნაცვლად იმისა, რომ ამ პროცესს დაჰკვირვებოდა, კერძოდ, დამკვეთის თანამშრომლები მარაგებს სწორად ითვლიდნენ თუ არა, ინვენტარიზაციის პროცედურების შესაბამისად. ეს ნიშნავს, რომ უმცროსი აუდიტორს არასათანადოდ აუხსნეს მისი პასუხისმგებლობა ინვენტარიზაციის პროცესში, რადგან ეს შედარებით მნიშვნელოვანი შეცდომაა.

სავარაუდოა, რომ ამ შეცდომის გამო, მარაგებთან დაკავშირებით უფრო მეტი აუდიტის მტკიცებულებების შეგროვება იქნება საჭირო.

უმცროსი აუდიტორი დაევალა ფინანსურ დირექტორთან საკითხის გარკვევა

შეუფერებელია უმცროსი აუდიტორისათვის დამკვეთის ფინანსურ დირექტორთან აღრიცხვასთან დაკავშირებული საკითხის გარკვევის დავალება, რომელიც, სავარაუდოდ, მას სრულყოფილად არ ესმის. ეს უნდა გაეკეთებინა აუდიტის მენეჯერს ან პარტნიორს, რადგან მათ ესმით დაკავშირებული ტექნიკური საკითხები და საკმარისი ავტორიტეტი აქვთ დამკვეთთან პრობლემის ეფექტურად მოსაგვარებლად.

პროცედურების დასასრულებლად საკმარისი დრო არ არის

დროის უკმარისობა მნიშვნელოვან აუდიტორულ რისკს წარმოშობს. აუდიტის დროის ბიუჯეტით თანამშრომლებს საკმარისი დრო უნდა მიეცეთ აუდიტის სათანადო ხარისხით ჩასატარებლად. ასევე შესაძლებელია, რომ აუდიტის გუნდის ზედამხედველობის გარეშე მუშაობამ განაპირობა აუდიტის არაეფექტიანად წარმართვა, ასევე არასათანადო მონიტორინგი აუდიტის მიმდინარეობაზე, რის გამოც პრობლემები წარმოქმნისთანავე არ განუხილავთ.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის შემცირება

ამკარად მიუღებელია შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის შემცირება დროის დაზოგვის მიზნით. აუდიტის გეგმაში დეტალურად გაწერილი შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობები განსაზღვრულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის შემცირება გეგმით განსაზღვრულზე ქვემოთ ზრდის შეუმჩნეველობის რისკს და ასევე აუდიტორის მიერ მცდარი მოსაზრების გამოთქმის რისკს.

შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის საფუძველი

მიუღებელია შერჩევითი ერთობლიობის მუხლის შერჩევა მის შესახებ მტკიცებულებების მოპოვების სიადვილის საფუძველზე. აღნიშნულმა შეიძლება რეალურად გაზარდოს შეუმჩნელობის რისკი, რადგან ეს ნიშნავს, რომ არ ჩატარდება იმ მუხლების ტესტირება, რომელთა შესახებ მტკიცებულებები ადვილად ხელმისაწვდომი არ არის, ან შეიძლება არც არსებობს.

დასკვნა

ზემოაღნიშნული ნაკლოვანებები მიანიშნებს, რომ ამ გარიგების ზედამხედველობა არაა დეკვატურად ხორციელდებოდა და ზოგიერთ სფეროში სათანადოდ არ შესრულდა აუდიტის სამუშაო. საჭიროა დეტალური მიმოხილვის ჩატარება სხვა ნაკლოვანებების გამოსავლენად.

საექვოა ფირმის ხარისხის მართვის პროცედურების ადეკვატურობა. ამ საკითხზე ინფორმაცია შესაბამის პარტნიორს უნდა მიეწოდოს გასათვალისწინებლად.

12. კომპანია „ბრედლი“

წყარო: სახელმძღვანელოს მე-4 და მე-11 თავები

ექსპერტის რჩევები. ეს კითხვა ეხებოდა აუდიტის საბოლოო მიმოხილვის სტადიას, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვას და აუდიტორის დასკვნას.

(ა) ნაწილში ბევრი ისეთი ქულა იყო ხელმისაწვდომი, რომლის „მოკრეფა ქულების ხიდან“ იმგვარადვე შეგეძლოთ, როგორც ხიდან კრეფთ დაბალ ტოტებზე მსხმოიარე ხილს. ამისთვის მთავარია, მიჰყევთ სცენარს და თანდათან გამოავლინოთ პრობლემები.

„ბ“ ნაწილი ძალიან პრაქტიკული იყო, მაგრამ მთლიანობაში გაცილებით უფრო რთული. თუმცა მაშინაც კი, თუ თქვენ დარწმუნებული არ იქნებოდით ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდებში, ქულების მიღება მაინც შეგეძლოთ აუდიტთან დაკავშირებული საკითხების განხილვაში. ეს არ იყო ბუღალტრული აღრიცხვის განსაკუთრებით რთული ტექნიკური საკითხები, ამიტომ ადვილად უნდა გამკლავდებით კითხვის ამ ნაწილს.

ადვილად მოსაპოვებელი ქულები. (ბ) ნაწილში არსებითობის გამოთვლა ბევრ ქულას მოგიტანთ.

ACCA-ის გამომცემელთა გუნდის კომენტარები. (ა) ნაწილში ზოგიერთი ინფორმაცია წარმოდგენილია უფროსი აუდიტორის კომენტარების სახით, რომელმაც მიუთითა, რომ შესაძლოა გარკვეული პრობლემები არსებობდა აუდიტის ჩატარებასთან დაკავშირებით. პირველი, არ ჩატარდა ფინანსური ანგარიშგების საბოლოო ვერსიის დეტალური მიმოხილვა და მეორე, თავმჯდომარის განცხადება მართალია განიხილეს ფინანსურ დირექტორთან, მაგრამ ამასთან დაკავშირებით აუდიტორებს სხვა სამუშაო არ ჩაუტარებიათ. ამ ამოცანების შესრულების თავის არიდების გასამართლებლად აუდიტის მენეჯერმა მიზეზად დაასახელა ის, რომ ეს აუდიტი შედარებით დაბალრისკიანი იყო. ამ მოთხოვნას 10 ქულა ჰქონდა მიკუთვნებული და კანდიდატებს სთხოვდნენ ხარისხის მართვისა და სხვა პროფესიული საკითხების/პრობლემების ახსნას, რომელიც წარმოდგენილი იყო უფროსი აუდიტორის კომენტარებში.

კანდიდატებმა კარგი შედეგები ვერ აჩვენეს ამ მოთხოვნასთან დაკავშირებით, რაც ცოტათი გასაოცარი იყო, ვინაიდან წარსულში ხარისხის მართვის საკითხებზე დასმულ კითხვებს თავი კარგად გაართვეს კანდიდატებმა. მხოლოდ ცოტა კანდიდატმა შეძლო იმის დადგენა, რომ არ შეიძლება მნიშვნელოვანი ახალი დამკვეთის აუდიტის კლასიფიცირება დაბალრისკიან აუდიტად და აუდიტის საბოლოო სტადიაზე აუცილებლად უნდა ჩატარებულიყო ფინანსური ანგარიშგების საბოლოო მიმოხილვა. ამასთან, ძალიან ცოტა კანდიდატმა აღნიშნა, რომ საბოლოო ანალიზური მიმოხილვის ჩატარება ასს 520-ის – „ანალიზური პროცედურები“ – მოთხოვნაა და მხოლოდ ზოგიერთმა მათგანმა შეძლო იმის ახსნა, რატომ არის ასე მნიშვნელოვანი ფინანსური ანგარიშგების საბოლოო მიმოხილვის ჩატარება აუდიტორის დასკვნის შესადგენად. რაც შეეხება თავმჯდომარის განცხადებას, რამდენიმე კანდიდატმა მიუთითა, რომ არ არსებობდა ამ განცხადებასთან დაკავშირებით შესრულებული სამუშაოს დო-

კუმენტაცია, ამასთან, უმეტესობამ ის მაინც გაიგო, რისი გაკეთება ევალებოდა აუდიტორს თავმჯდომარის განცხადებასთან მიმართებით.

საერთო ჯამში, ამ მოთხოვნებზე გაცემული პასუხები დაკავშირებული არ იყო სცენარის ინფორმაციასთან: კანდიდატების პასუხებში ნახსენები იყო მხოლოდ ხარისხის მართვის ზოგადი ასპექტები, როგორც არის, მაგალითად ზედამხედველობისა და მიმოხილვის აუცილებლობა. ასეთი პასუხი კანდიდატს მინიმალურ ქულებს მოუტანს, ვინაიდან ქულები შეზღუდულია, როდესაც კანდიდატის მოსაზრებები დაკავშირებული არ არის სცენართან. ბევრ პასუხში დეტალურად იყო განხილული, რა გავლენას იქონიებდა აუდიტორის დასკვნაზე ის ფაქტი, თუ არ გასწორდებოდა თავმჯდომარის განცხადებაში მოცემული ინფორმაციის შეუსაბამობა, თუმცა ამ საკითხის დეტალური განხილვა არ იყო კითხვის მოთხოვნის შესაბამისი პასუხი.

(ბ) მოთხოვნა ეხებოდა უზუსტობების შეფასებას. ინფორმაცია წარმოდგენილი იყო ცხრილის სახით, თანდართულ შენიშვნებთან ერთად, სადაც შემოთავაზებული იყო შემდეგ სამ საკითხთან დაკავშირებული შეუსწორებელი უზუსტობებისთვის შესაფერისი კორექტირებები – აქციებზე დაფუძნებული გადახდების პროგრამა, რესტრუქტურისაციის ანარიცხი და ძნელად რეალიზებადი მარაგი. თითოეულ შემთხვევაში წარმოდგენილი იყო აუდიტორის მიერ შემოთავაზებული მაკორექტირებელი საბუღალტრო გატარება და იქვე ახსნილი იყო ამ საკითხთან დაკავშირებით ჩატარებული აუდიტის შედეგები და აუდიტორების მიერ გამოტანილი დასკვნა.

ამ მოთხოვნას კანდიდატებმა **თავი ვერ გაართვეს**. პასუხები ძალიან მოკლე იყო ხელმისაწვდომი ქულებისთვის. პირველი, გამოვლინდა, რომ კანდიდატებს არ ესმოდათ აქციებზე დაფუძნებული გადახდის პროგრამასთან დაკავშირებული ფასს სტანდარტის მოთხოვნები. კანდიდატების უმეტესობა გვთავაზობდა ანარიცხის შექმნას, საკუთარი კაპიტალის კორექტირების ნაცვლად, რაც გასაოცარი იყო, რადგან ეს დეტალი, ფაქტობრივად, მოცემული იყო კითხვაში. რაც შეეხება რესტრუქტურისაციის ანარიცხს, ბევრმა კანდიდატმა არ გაითვალისწინა ბასს 37-ის – „*ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*“ – კონკრეტული მოთხოვნები, რომლებიც რესტრუქტურისაციის ანარიცხებს ეხება. ამის ნაცვლად, სცენარის ანარიცხებთან მიმართებით გამოიყენეს ანარიცხების აღიარების ზოგადი კრიტერიუმები. უფრო უკეთესი იყო ძნელად რეალიზებად მარაგთან დაკავშირებული პასუხები, ვინაიდან კანდიდატების დიდმა ნაწილმა შეძლო იმის ახსნა, რომ მარაგი უნდა შეფასდეს თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. საერთო ჯამში, ამ მოთხოვნასთან დაკავშირებით ბევრ კანდიდატს ქულები მიენიჭა მხოლოდ არსებობის გამოთვლისთვის. გარდა ამისა, გამოჩნდა, რომ კანდიდატებს ძალიან ცუდად აქვთ ნასწავლი ასს 450-ის – „*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობების შეფასება*“ – მოთხოვნები. ამასთან, თითქმის ვერც ერთი კანდიდატი ვერ ასხვავებდა ერთმანეთისგან განსჯით გამოწვეულსა და ფასს სტანდარტების მოთხოვნების შეუსრულებლობით განპირობებულ უზუსტობას.

შეფასების სქემა

ქულები

ა) ხარისხის მართვასთან დაკავშირებული და სხვა პროფესიული საკითხების ახსნა

საზოგადოდ, 1 ქულამდე თითო შესაფერისი საკითხის ახსნისთვის:

- საკმარისი არ არის სასამართლოს ხარჯების ანარიცხთან დაკავშირებული აუდიტის მტკიცებულებები;
- აუდიტის მასშტაბის შესაძლო შეზღუდვა ხელმძღვანელობის მხრიდან და შანტაჟის საფრთხე;
- საკითხი არსებითი არ არის, მაგრამ პრობლემას წარმოადგენს ანარიცხების ოდენობის შემცირების შესაძლებლობა;

- უნდა ჩატარდეს დამატებითი პროცედურები, აუცილებელია პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება;
- აუდიტის მენეჯერის ინსტრუქციები ადეკვატური არ არის და გაზრდილია შეუმჩნელობის რისკი;
- საბოლოო მიმოხილვის სტადიაზე სავალდებულოა ანალიზური მიმოხილვის ჩატარება;
- მიზანი ისაა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისობაში იყოს სუბიექტის შესახებ აუდიტორის მიერ შეძენილ ცოდნასთან;
- ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ „თვალის სწრაფად გადავლება“ საკმარისი იქნება, რადგან ეს ახალი აუდიტის დამკვეთია;
- ის ფაქტი, რომ დამკვეთი დაბალი რისკის მქონედ მიიჩნევა, არ უგულებელყოფს ანალიზური მიმოხილვის ჩატარების აუცილებლობას;
- ანალიზური მიმოხილვის არჩატარება ზრდის აუდიტორულ რისკს, განსაკუთრებით ახალი დამკვეთის შემთხვევაში;
- სავალდებულოა „სხვა ინფორმაციის“ გაცნობა არსებითი შეუსაბამოების გამოვლენის მიზნით;
- მენეჯერისგან იმის გაგება, რა სამუშაო შესრულდა და რა დოკუმენტაცია არსებობს;
- თავმჯდომარის განცხადებას აუდიტორი სათანადოდ უნდა გაეცნოს და დოკუმენტებში უნდა აისახოს გამოტანილი დასკვნა;
- აუდიტის მენეჯერმა არ იცის ასს-ის მოთხოვნები ან სამუშაოს „გზა შეიმოკლა“;
- აუდიტის მენეჯერი შესაძლოა დამატებით სწავლებას/გადამზადებას საჭიროებდეს;
- ვადებზე ზეწოლა ზრდის შეუმჩნელობის რისკს და გავლენას ახდენს ჩატარებული აუდიტის ხარისხზე.

მაქს. 10

ბ) დასკვნების გამოსატანად განსახილველი საკითხების ახსნა

საზოგადოდ, 1 ქულამდე თითო შესაფერისი საკითხის ახსნისთვის:

- ასს-ების თანახმად, აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს მიზეზები, რის გამოც ხელმძღვანელობა არ ასწორებს უზუსტობებს;
- ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აცნობოს, რა გავლენას იქონიებს აუდიტორულ მოსაზრებაზე შეუსწორებელი უზუსტობები.

აქციებზე დაფუძნებული გადახდა

- არსებობის შეფასება, მათ შორის სათანადო გაანგარიშება;
- აქციის ფასის დაცემა არ არის გამამართლებელი არგუმენტი იმისა, რომ არ აღიარდეს ხარჯები და არ აისახოს საკუთარი კაპიტალის კრედიტში;
- არსებითი უზუსტობის არსებობა, გამოწვეული ფასს სტანდარტების მოთხოვნების შეუსრულებლობით, ხელმძღვანელობისთვის თხოვნა, რომ შეიტანოს აუცილებელი კორექტირება.

ანარიცხი

- არსებობის შეფასება, მათ შორის სათანადო გაანგარიშება;
- ანარიცხი ძალიან ადრეა აღიარებული, მავალდებულებელი მოვლენაა ქარხნის დახურვის გამოცხადება;
- არსებითი უზუსტობის არსებობა, გამოწვეული ფასს სტანდარტების მოთხოვნების შეუსრულებლობით, ხელმძღვანელობისთვის თხოვნა, შეიტანოს აუცილებელი კორექტირება;

- განხილვა, ხომ არ არსებობს სხვა ისეთი ინფორმაცია, რომელიც ცნობილი არ არის აუდიტორისთვის და ახსნის ანარიცხის აღიარებას, მაგალითად, ქარხნის დახურვის გამოცხადება საანგარიშგებო წლის დასრულებამდე;
- სხვა ინფორმაციის არქონის გამო, დასკვნა არსებითი უზუსტობის არსებობის შესახებ, რომელიც გამოწვეულია ფასს სტანდარტების მოთხოვნების შეუსრულებლობით, ხელმძღვანელობისთვის თხოვნა, შეიტანოს აუცილებელი კორექტირება.

მარაგის ანარიცხი

- არსებითობის შეფასება, მათ შორის სათანადო გაანგარიშება;
- განხილვა „აშკარად უმნიშვნელო“, „არაარსებითი“ და „არსებითი“ ტერმინების განსხვავებების;
- უზუსტობა განსჯის საგანია და არა ფაქტი;
- ხელმძღვანელობას მაინც უნდა ურჩიონ კორექტირების შეტანა, მაგრამ თუ არ დაეთანხმება, ეს მაინც გავლენას არ იქონიებს აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

მაქს. 10

პროფესიული ქულები

ანალიზი და შეფასება

- ინფორმაციის სათანადოდ გამოყენება განხილვის მიზნით, ადეკვატური დასკვნების გამოტანა და შესაფერისი გასატარებელი ზომების განსაზღვრა;
- ისეთი საკითხების გამოვლენა, რომლებიც არ გაითვალისწინეს ანალიზში ან უფრო დეტალურად გაანალიზებას საჭიროებს;
- დაბალანსებული შეფასება მთელი ინფორმაციის, რათა განისაზღვროს მოცემული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული მოსაზრება.

პროფესიული სკეპტიციზმი და განსჯა

- ინფორმაციის, მტკიცებულებებისა და შესაბამისი დაშვებების ეფექტურად შესწავლა, განსაკუთრებით რომელიც დაკავშირებულია კომპანია „ბრედლის“ აუდიტის ხარისხის მართვასა და აუდიტის სხვა ასპექტებთან;
- პროფესიული განსჯის სათანადოდ გამოყენება დასკვნების გამოსატანად და ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მისაღებად გარიგების კონტექსტისა და ეტაპის შესაფერისი პოტენციური მოქმედებების შესახებ.

მაქს. $\frac{5}{25}$

სულ

ა) ხარისხის მართვა, ეთიკური და სხვა საკითხები

აუდიტის ასისტენტის პირველი კომენტარიდან ჩანს, რომ სათანადოდ არ ჩატარდა სასამართლო სარჩელთან დაკავშირებული ანარიცხის აუდიტი და არ არსებობდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმისთვის, რომ აუდიტორს დასკვნა გამოეტანა ამ ანარიცხების სამართლიან წარდგენაზე. პირველი, ფინანსური დირექტორი აუდიტის ასისტენტს ეუბნება, რომ არ დაუკავშირდეს კომპანიის იურიდიულ კონსულტანტებს. ეს შეიძლება იმას ნიშნავდეს, რომ ადგილი აქვს შეზღუდვას, რომელიც ხელს უშლის შესაძლო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას. გარდა ამისა, ფინანსურ დირექტორს თავისუფლად შეეძლო თავისი სამსახურებრივი მდგომარეობის გამოყენება აუდიტის ასისტენტის დასაშინებლად.

ეს სიტუაცია იმაზე მეტყველებს, რომ შესაძლოა ფინანსური დირექტორი ცდილობს რაღაცის დამალვას და აუცილებელია პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენა. შესაძლოა ფინანსურმა დირექტორმა იცის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახაბი თანხა გაცილებით მეტი უნდა იყოს \$10,000-ზე და მას არ სურს დიდი ვალდებულების აღიარება ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან იურიდიულმა კონსულტანტებმა იციან სხვა ანარიცხების შესახებაც, რომლებიც ამჟამად აღიარებული არ არის, მაგრამ უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში. ვინაიდან ანარიცხებთან დაკავშირებული ძირითადი რისკი თანხის შემცირებაში მდგომარეობს, აუდიტის გუნდი ასე ადვილად არ უნდა დაეთანხმოს ფინანსური დირექტორის შეფასებას იმის თაობაზე, რომ ანგარიშგებაში ასახული თანხა სრულია. აუდიტის გუნდმა ეჭვქვეშ უნდა დააყენოს მისი განცხადება ანარიცხის ადეკვატურობის შესახებ და მოითხოვოს წერილობითი მტკიცებულება, მაგალითად, იურიდიული კონსულტანტებისგან მოიპოვოს დასტური.

ასევე შემაშფოთებელია ის ფაქტიც, რომ აუდიტის მენეჯერმა აუდიტის ასისტენტს უთხრა, რომ ანარიცხთან დაკავშირებული აუდიტის სამუშაოს შესახებ დასკვნა გამოეტანა, მიუხედავად იმისა, რომ დაგეგმილი პროცედურები ვერ ჩატარდა. ეს არ არის აუდიტის გუნდისთვის ეფექტიანი ხელმძღვანელობის გაწევა, რის გამოც იზრდება აუდიტორული რისკი. შესაძლოა არსებობდეს არსებითი უზუსტობა, თუ ეს ანარიცხი მნიშვნელოვნად არის შემცირებული. გარდა ამისა, აუდიტის ფაილში არ არსებობს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები, რომლებიც გაამყარებს აუდიტორების დასკვნებს.

რაც შეეხება აუდიტის ასისტენტის მეორე კომენტარს, ასს 520-ის – „ანალიზური პროცედურები“ – მოთხოვნაა ანალიზური პროცედურების ჩატარება აუდიტის საბოლოო მიმოხილვის სტადიაზე. ასს 520-ის მიზანია, რომ აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს ანალიზური პროცედურები აუდიტის დასრულებისას, რაც აუდიტორს ეხმარება მოსაზრების ჩამოყალიბებაში იმის თაობაზე, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგება დამკვეთისა და მისი საქმიანობის შესახებ აუდიტორის მიერ შექმნილ წარმოდგენას.

ნაკლებად სავარაუდოა, რომ უფროსი აუდიტორის მიერ „ბრედლის“ ფინანსური ანგარიშგებისთვის სწრაფად თვალის გადავლება ადეკვატური ქმედება იყოს ასს 520-ის მოთხოვნების შესასრულებლად და, მაშასადამე, როგორც ჩანს, არც აუდიტის დოკუმენტაციაა ადეკვატური. ამგვარად, თუ აუდიტის მენეჯერი ან სხვა აუდიტორი არ ატარებს „ბრედლის“ ფინანსური ანგარიშგების დეტალურ ანალიზურ მიმოხილვას აუდიტის საბოლოო სტადიაზე, აუდიტის დასრულებისას, ეს ნიშნავს, რომ ასს 520-ის მოთხოვნები არ შესრულდა. საბოლოო ანალიზური მიმოხილვის ჩაუტარებლობა შეიძლება იმასაც ნიშნავდეს, რომ სხვა შეცდომებიც შეიძლება ვერ გამოვლინდა და აუდიტორი ვერ შეძლებს იმის შემოწმებას, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს. ისიც საეჭვოა, სრულად შემოწმდა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საერთო წარდგენა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია. ფირმამ ეს უნდა დაამტკიცოს გასამჟღავნებელი ინფორმაციის საკონტროლო კითხვარის გამოყენებით.

საბოლოო ანალიზური მიმოხილვის ჩაუტარებლობა ზრდის აუდიტორულ რისკს. ვინაიდან „ბრედლი“ ახალი აუდიტის დამკვეთია, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ჩატარდეს საბოლოო ანალიზური მიმოხილვა, ვინაიდან ამ შემთხვევაში შეუმჩნეველობის რისკი გაცილებით უფრო მაღალია, ვიდრე დიდი ხნის მუდმივი დამკვეთების აუდიტის გარიგებებში, როდესაც აუდიტორს ამ აუდიტის დამკვეთის შესახებ უკვე გააჩნია წლების მანძილზე დაგროვილი ცოდნა.

აუდიტის მენეჯერის განცხადება იმის თაობაზე, რომ აუცილებელი არ იყო დეტალური ანალიზური მიმოხილვის ჩატარება, იმაზე მეტყველებს, რომ მან კარგად არ იცის ასს-ების მოთხოვნები. აუდიტის დამკვეთი შეაფასეს დაბალ რისკიან დამკვეთად, რაც იმას არ ნიშნავს, რომ აუცილებელი აღარ არის ანალიზური პროცედურების ჩატარება – აუდიტის მენეჯერმა ეს უნდა იცოდეს. მეორე მხრივ, აუდიტის მენეჯერმა შესაძლოა იცის, რომ უნდა ჩატარდეს ანალიზური მიმოხილვა, მაგრამ ამის მიუხედავად, მაინც ურჩია ასისტენტს, არ ჩაეტარებინა მიმოხილვა, რაც შეიძლება აუდიტის შემჭიდროებული ვადით იყოს განპირობებული. აუდიტის მენეჯერს უნდა გამოჰკითხოთ ამგვარი მითითების მიზეზი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, მას უნდა ჩაუტარდეს ტრენინგი.

მენეჯერი აუდიტის ასისტენტს არ უწევს სათანადო ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობას, რაც ეწინააღმდეგება ასს 220-ის (გადასინჯული) – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“ და ხმს 1-ის – „ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“ – პრინციპებს. ორივე ამ სტანდარტში ხაზგასმულია, რომ ჩატარებული აუდიტის მაღალი ხარისხის უზრუნველსაყოფად განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია აუდიტის გუნდისთვის სათანადო ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის გაწევა.

ბოლო პრობლემა დაკავშირებულია თავმჯდომარის განცხადებასთან. ასს 720 (გადასინჯული) – „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*“ – აუდიტორს ავალდებულებს სხვა ინფორმაციის გაცნობას, რათა გამოავლინოს არსებითი შეუსაბამოები აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან, თუ არსებობს.

აუდიტის მენეჯერმა განიხილა თავმჯდომარის განცხადება, მაგრამ ეს აუცილებლად არ ნიშნავს იმას, რომ მენეჯერი ამ განცხადებას გაეცნო პოტენციური უზუსტობების გამოვლენის მიზნით ან შესაძლოა სულაც არ წაუკითხავს. მაშინაც კი, თუ მენეჯერმა თავმჯდომარის განცხადება წაიკითხა, შესაძლოა არ არსებობდეს ამის დამამტკიცებელი არანაირი აუდიტის დოკუმენტაცია ან ამ სამუშაოს შესახებ დასკვნა. მენეჯერს უნდა ჰკითხოვს, ზუსტად რა სამუშაო შესრულდა და რა დოკუმენტაცია არსებობს. ვინაიდან შესრულებული სამუშაო არ შეესაბამება ასს 720-ის მოთხოვნებს, აუდიტორის დასკვნის შედგენამდე უნდა ჩატარდეს აუცილებელი პროცედურები. ეს განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, ვინაიდან აუდიტორის დასკვნას სპეციალური აზრები უნდა დამატოს, სადაც ახსნილი იქნება, რომ აუდიტორებმა მოიპოვეს სხვა ინფორმაცია, რა პასუხისმგებლობა ეკისრება აუდიტორს სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით და აუდიტორის დასკვნაში აუცილებელია თუ არა რაიმე საკითხების ინფორმირება გამოვლენილ შეუსაბამოებთან დაკავშირებით.

ანალოგიურად, სიტუაცია გვიჩვენებს, რომ აუდიტის მენეჯერმა კარგად არ იცის ასს-ების მოთხოვნები, ან სამუშაო შეკვეცა, სავარაუდოდ, დროის უკმარისობის გამო. ნებისმიერ შემთხვევაში საფრთხე ექმნება აუდიტის ხარისხს.

ბ) შეუსწორებელი უზუსტობების შეფასება

აუდიტის დასრულების სტადიაზე უნდა შეფასდეს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე, ვინაიდან ამას მოითხოვს ასს 450 – „*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*“. როდესაც ხელმძღვანელობა უარს ამბობს ზოგიერთი ან ყველა უზუსტობის გასწორებაზე, რომლის შესახებაც აუდიტორმა აცნობა, ასს 450 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს ამგვარი უარის მიზეზების ახსნა და ეს გაითვალისწინოს მაშინ, როდესაც შეაფასებს, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას. ამგვარად, ხელმძღვანელობასთან ამ საკითხის განხილვას არსებითი მნიშვნელობა აქვს, რაც აუდიტორს ეხმარება აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბებაში.

გარდა ამისა, ასს 450 აუდიტორს ავალდებულებს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აცნობოს შეუსწორებელი უზუსტობები და რა გავლენის მოხდენა შეუძლია მათ, ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში, აუდიტორულ მოსაზრებაზე, რომელიც აისახება აუდიტორის დასკვნაში. ქვემოთ განვიხილავთ შეუსწორებელი უზუსტობების ცხრილში შეტანილ თითოეულ საკითხს და მათ გავლენას აუდიტორის დასკვნაზე, როგორც ინდივიდუალურად, ისე ერთობლივად.

აქციებზე დაფუძნებული გადახდის პროგრამა

აქციებზე დაფუძნებული გადახდების პროგრამასთან დაკავშირებული კორექტირება თავისთავად (ინდივიდუალურად) არსებითია მოგებასთან მიმართებით, რადგან ამონაგების 12%-ია. იგი მთლიანი აქტივების 1%-ზე ნაკლებია და ამიტომ არსებითი არ არის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისთვის.

ფასს 2 – „*აქციებზე დაფუძნებული გადახდა*“ – მოითხოვს, რომ ხარჯი და შესაბამისი თანხა საკუთარ კაპიტალში აღიარებული იყოს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის პროგრამის უფლების გადაცემის პერიოდის განმავლობაში, ამასთან ეს თანხა უნდა აღიარდეს გამოყოფილი წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულების საფუძველზე. არასწორია ხელმძღვანელობის არგუმენტი იმის თაობაზე, რომ საჭირო არ არის ხარჯის აღიარება, რადგან ნაკლებად მოსალოდნელია აქციის ოფციონების აღსრულება. ფასს 2-ის მიხედვით, „ბრედლის“ აქციის ფასის დაცემა კლასიფიცირდება, როგორც საბაზრო პირობა და ამას კავშირი არა აქვს იმის დადგენასთან, ხარჯი უნდა აღიარდეს თუ არა, ან რა სიდიდის უნდა იყოს ეს თანხა. ამგვარად, აუდიტორებმა ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვონ აუცილებელი კორექტირების შეტანა, რათა აღიარონ ხარჯი და საკუთარ კაპიტალში \$300,000-ის შეტანა. თუ ეს თანხა არ აღიარდება, ფინანსურ ანგარიშგებაში იარსებებს არსებითი უზუსტობა, რაც გავლენას იქონიებს აუდიტორის მოსაზრებაზე.

რესტრუქტურის ანარიცხი

ამ ანარიცხთან დაკავშირებული კორექტირება არსებითია მოგებასთან მიმართებით, რადგან ამონაგების 2 %-ს შეადგენს. კორექტირების თანხა 1 %-ზე ნაკლებია მთლიან აქტივებთან მიმართებით, ამიტომ არსებითი არ არის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისთვის.

როგორც ჩანს ანარიცხი ძალიან ნაადრევად არის აღიარებული. ბასს 37-ის – „*ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*“ – მოთხოვნების თანახმად, რესტრუქტურის ანარიცხი მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა აღიარდეს, როდესაც არსებობს წარსული მოვლენის შედეგად წარმოშობილი მიმდინარე ვალდებულება, არსებობს რესტრუქტურის დეტალური ოფიციალური გეგმა და საწარმოს დაწყებული აქვს ამ გეგმის განხორციელება, ან გამოცხადებული აქვს ამ გეგმის მნიშვნელოვანი ასპექტები. საბჭოს გადაწყვეტილება საკმარისი არ არის იმისთვის, რომ გამოიწვიოს მიმდინარე ვალდებულების წარმოშობა წარსული მოვლენის შედეგად. ანარიცხი უნდა აღიარდეს 20X4 წლის სექტემბერში, როდესაც რესტრუქტურის გეგმის შესახებ გამოუცხადეს თანამშრომლებს.

აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს იმის ახსნა, რატომ ასახეს მათ ეს ანარიცხი ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგალითად, შესაძლებელია, მათ 20X4 წლის 31 აგვისტოზე უფრო ადრე გააკეთეს განცხადება, რომლის შესახებაც აუდიტორმა არ იცის.

თუკი ასეთი დამატებითი ინფორმაცია არ არსებობს, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა აცნობონ, რომ ამ ანარიცხის სააღრიცხვო მიდგომა არსებით უზუსტობას წარმოადგენს, რომელიც გავლენას იქონიებს აუდიტორის მოსაზრებაზე, თუ არ გასწორდება.

მარაგის ანარიცხი

ძნელად რეალიზებად მარაგთან დაკავშირებული ანარიცხის გასაზრდელად საჭირო თანხა, რასაც აუდიტორი საჭიროდ მიიჩნევს, ცალკე აღებული არსებითი არ არის არც მოგების მიმართ, არც მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მიმართ და არც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მიმართ, ვინაიდან მაკორექტირებელი თანხა ამონაგების მხოლოდ 0.4%-ია, მთლიანი აქტივების კი – 1%-ზე ნაკლები.

მიუხედავად იმისა, რომ თანხა არსებითი არ არის, არ უნდა უგულებელვყოთ იმის აუცილებლობა, რომ აუდიტორმა უნდა განიხილოს შეუსწორებელი უზუსტობების აგრეგირებული გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ასს 450-ში აღნიშნულია, რომ აუდიტორმა შეუსწორებელ უზუსტობებში არ უნდა გაითვალისწინოს ამკარად უმნიშვნელო ნაშთები, რაც იმას ნიშნავს, რომ უზუსტობების ცხრილში ასეთი თანხების დაგროვება არსებით გავლენას არ იქონიებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, დამატებითი ანარიცხის ოდენობა, რომელიც ამონაგების 0.4%-ს შეადგენს, უმნიშვნელო არ არის, მაშასადამე, აუდიტორმა ეს საკითხი ხელმძღვანელობასთან უნდა განიხილოს.

ეს უზუსტობა განსჯით არის გამოწვეული, ვინაიდან წარმოიშობა ხელმძღვანელობის მსჯელობის შედეგად, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებას, რის შესახებაც აუდიტორმა განსხვავებული დასკვნა გამოიტანა. ეს არ არის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების მოთხოვნის დარღვევა, არამედ არის ხელმძღვანელობისა და აუდიტორის შეფასებებს შორის განსხვავება, რომელიც ეხებოდა გაურკვეველ თანხას. აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს არგუმენტის წარმოდგენა იმის თაობაზე, რის საფუძველზე გააკეთეს ამგვარი შეფასება და აქვთ თუ არა მათ სხვა მიზეზი იმისა, რის გამოც ეს ანარიცხი არ უნდა გაიზარდოს აუდიტორის მიერ შეთავაზებული ოდენობით.

თუ ამ თანხას არ გაასწორებს ხელმძღვანელობა, ცალკე აღებული ეს უზუსტობა გავლენას არ იქონიებს აუდიტორის დასკვნაზე.

45. აუდიტორული ფირმა „მაკაუ“

წყარო. სახელმძღვანელოს მე-4, მე-6, მე-8 და მე-10 თავები.

ექსპერტის რჩევები. (ა) ნაწილი საკმაოდ ადვილი კითხვა იყო აუდიტის ხარისხის მართვის შესახებ. სცენარზე მუშაობისას უამრავ პრობლემას აღმოაჩენდით, რომელიც შეგეძლოთ განგეხილათ. აქ მნიშვნელოვანი იყო, რომ გამოყოფილი დროისთვის არ გადაგეჭარბებინათ – კითხვის ამ ნაწილისთვის 25 წუთი უნდა გამოგეყოთ (13×1.95), მეტი დრო არ უნდა დაგეხარჯათ.

ამ კითხვებთან დაკავშირებით ერთი რჩევა იქნება, რომ კითხვიდან აღებულ ტექსტს მეტისმეტად ბევრჯერ ნუ გაიმეორებთ. რაც შეიძლება ნაკლები დრო დახარჯეთ კითხვაში მოცემული ტექსტის

გამეორებაზე და რაც შეიძლება მეტი დრო იმის დაწერაზე, რა იყო მცდარი და რა უნდა გაკეთებულიყო. (ბ) ნაწილში გაერთიანებული იყო აუდიტის მტკიცებულებები და ხარისხის მართვა. ცოტათი მაცდური იყო აუდიტის მტკიცებულება დაუმთავრებელ წარმოებაზე, რადგან მიდგომა მოიცავდა დანახარჯების ანაზღაურების შესაძლებლობისა და ასევე საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი მოვლენების განხილვას. სწორად რომც არ გეპასუხათ, მაინც შეგეძლოთ ქულების მიღება, თუ გამოავლენდით ზოგად პრობლემას და ჩამოაყალიბებდით სტანდარტის მოთხოვნას, მაგ., ბას 10-ის მიხედვით ერთმანეთისგან უნდა განვასხვაოთ მაკორექტირებელი და არამაკორექტირებელი მოვლენები (ბასს 10, მე-3 პუნქტი), ან ფასს 15-ით დანახარჯების აქტივად აღიარება ნებადართულია მხოლოდ მაშინ, თუ საწარმო მოელის ამ დანახარჯების ანაზღაურებას (ფასს 15, 91-ე პუნქტი).

მეორე საკითხი – სხვა ინფორმაციის შესახებ – ცოტათი „შემაღული“ იყო, მაგრამ პასუხი საკმაოდ ადეილი უნდა ყოფილიყო.

დასასრულს, სცენარის ბოლოს წერია, რომ საწარმოს ფუნქციონირებადობა პრობლემა არ არის, რაც შეიძლება საეჭვოდ მოგეჩვენოთ, მაგრამ ეს არის გამომცდელთა გუნდის „ინსტრუმენტი“ იმის მისანიშნებლად, რომ არ აღელდეთ საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით. მნიშვნელოვანია, რომ სცენარში მსგავსი მინიშნებები გამოავლინოთ, რადგან დიდ დროს დაკარგავთ, თუ აქცენტს საწარმოს ფუნქციონირებადობაზე გააკეთებთ.

ადვილად მოსაპოვებელი ქულები. ადეილი იყო (ბ) ნაწილში ქულების მიღება არსებითობის გამოთვლისთვის.

ACCA-ის გამომცდელთა გუნდის კომენტარები. (ა) ნაწილში გამოიკვეთა კითხვიდან ფაქტების გადმოწერის ტენდენცია, რისთვისაც ქულები არ დაიწერა, თუმცა, შედარებით კარგად მომზადებულმა კანდიდატებმა განიხილეს საკითხები და ახსნეს, რატომ იყო ფირმის ქმედებები აშკარად მიუღებელი. ძალიან მცირე რაოდენობის კანდიდატებმა განიხილა აუდიტის მსვლელობისას არსებითობის მუდმივად გადასინჯვის საჭიროების საკითხი, რადგან გარემოებები იცვლება. თუმცა, კანდიდატების უმეტესობამ გამოავლინა, რომ ფიზიკურად უნდა შემოწმებულიყო ძირითადი საშუალებების მნიშვნელოვანი ზრდის ფაქტი, რომელიც მომწოდებლის შენობაში იყო განთავსებული და ამ ვითარებაში მათ არსებობასთან დაკავშირებით მესამე მხარის მტკიცებულებებზე დაყრდნობა მიზანშეუწონელი იყო. ინვენტარიზაცია ცუდად ჩატარდა, მაგრამ მცირე რაოდენობის კანდიდატებმა განიხილეს ეს საკითხი დეტალურად, რათა დაედგინათ, სად იყო ნამდვილი აუდიტორული რისკი და მიეთითებინათ, რომ აუცილებელი იყო ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ, ასევე აუდიტორების მიერ გამოვლენილი სხვა განსხვავებების გამოკვლევა და ტესტირების გაფართოება. კანდიდატების უმეტესობამ ყურადღება გაამახვილა მენეჯერის/პარტნიორის მიერ არასათანადოდ ჩატარებულ მიმოხილვაზე, მაგრამ პარტნიორის მიერ ზედაპირულად ჩატარებული მიმოხილვა ლოგიკურ დასკვნამდე ყველას არ მიუყვანია.

რაც შეეხება განსახილველ საკითხებს – კანდიდატებს განსახილველი ჰქონდათ სიტუაცია, სადაც გაუქმდა დამკვეთის ხელშეკრულება დანადგარის წარმოებაზე. კანდიდატების უმეტესობამ მიიღო არსებითობისთვის გამოყოფილი ქულები როგორც დაუმთავრებელი წარმოების ღირებულებასთან, ისე გადავადებულ შემოსავალთან დაკავშირებით. კანდიდატების დიდმა ნაწილმა განიხილა, როგორ უნდა გამოთვლილიყო დაუმთავრებელი წარმოება და მისი შემადგენლობა, მაგრამ ვერ გაიცნობიერეს, რომ ნულოვანი ღირებულებით უნდა აღიარებულიყო, თუ შესაძლებელი არ იქნებოდა მისი სხვაგვარი გამოყენება. შედარებით კარგად მომზადებულმა კანდიდატებმა გამოავლინეს, რომ დამკვეთმა შეიძლება მოახერხოს კომპენსაციის მიღება ხელშეკრულების დარღვევისთვის.

სამწუხაროდ, ბევრ კანდიდატს სჯეროდა, რომ გადავადებული შემოსავლის კრედიტორული დავალიანების ჩამოწერა დანახარჯი იყო და კრედიტის მხარეს არ უნდა ასახულიყო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, რაც ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნდამენტური საკითხების უცოდინრობაზე მეტყველებს. ანალოგიურად, მრავალმა კანდიდატმა ერთმანეთში აურია დაუმთავრებელი წარმოება და სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო ხელშეკრულებები და შეუსაბამო საკითხები განიხილეს, როგორც არის, მაგალითად ცვეთა.

კითხვაში მითითებული იყო, რომ საწარმოს ფუნქციონირებადობა ჯერ პრობლემას არ წარმოადგენდა, თუმცა მრავალმა კანდიდატმა დეტალურად განიხილა ეს საკითხი. უნდა გააცნობიეროთ, რომ როდესაც კითხვაში მსგავსი განცხადებაა, ქულებს ვერ მიიღებთ მისი განხილვისთვის, მიუხედავად პასუხის ხარისხისა. კვლავ შეგახსენებთ, რომ კითხვის სცენარი უნდა გულდასმით წაიკითხოთ.

შეფასების სქემა

ქულები

ა) ხარისხის მართვა, ეთიკური და სხვა პროფესიული საკითხები

1 ქულამდე თითო ახსნილი საკითხისთვის:

- აუდიტის მსვლელობისას საჭიროა არსებობის მიმოხილვა;
- შესაფუთ დანადგართან დაკავშირებით არასაკმარისი აუდიტის მტკიცებულებებია მოპოვებული:
 - 1 ქულა არსებობაზე კომენტარისთვის;
 - 1 ქულა ფიზიკურ შემოწმებაზე კომენტარისთვის;
 - 1 ქულა გარე დადასტურებაზე კომენტარისთვის;
 - 1 ქულა კომენტარისთვის იმის თაობაზე, რომ სადისტრიბუციო კომპანია დაკავშირებული მხარეა;
 - 1 ქულა მტკიცებებზე/აუდიტორების არასათანადო დასკვნაზე კომენტარისთვის.
- არაორგანიზებული ინვენტარიზაცია ხელმძღვანელობასთან უნდა განეხილათ;
- საჭირო იყო სატესტო დათვლისას გამოვლენილი განსხვავებების ექსტრაპოლაცია მთელ ერთობლიობაზე;
- შესაძლოა აუცილებელი იყოს აუდიტის პერსონალის გადამზადება მარაგების ინვენტარიზაციაზე დასწრებასთან დაკავშირებით;
- საჭიროა უზუსტობების დაგროვება და ხელმძღვანელობასთან განხილვა;
- ხელმძღვანელობას უნდა ეცნობოს დამკვეთის სატესტო დათვლისას/ინვენტარიზაციისას გამოვლენილი უზუსტობის, როგორც მართვის ნაკლოვანების შესახებ;
- აუდიტის მენეჯერის მიერ არასათანადოდ ჩატარებული მიმოხილვა;
- მიმოხილვა ძალიან გვიან ჩატარდა, განუწყვეტილ უნდა ტარდებოდა აუდიტის მსვლელობისას;
- პოტენციური ანგარების საფრთხე აუდიტის გარიგების პარტნიორის მძასთან დაკავშირებით;
- საჭიროა საკითხის მოკვლევა და ამის შესახებ აუდიტორული ფირმის ეთიკური საკითხების პარტნიორის ინფორმირება;
- აუდიტის პარტნიორი პატიოსანი არ არის, შეიძლება რაღაცას მალავდეს;
- შეიძლება საჭირო გახდეს ამ აუდიტისგან პარტნიორის ჩამოშორება და მის მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის ჩატარება ასს 220-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

მაქს. 13

ბ) საკითხები და ჩასატარებელი პროცედურები

1 ქულა თითო კომენტარისთვის/რეკომენდებული და ახსნილი პროცედურისთვის;

- არსებითობის გამოთვლა და განსაზღვრა (თითო ქულა დაუმთავრებელი წარმოებისა და გადავადებული შემოსავლისთვის);
- ხელშეკრულების გაუქმება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მომხდარი მაკორექტირებელი მოვლენა;
- დაუმთავრებელი წარმოება უნდა ჩამოიწეროს და მოგება-ზარალს დაერიცხოს, თუ სხვა ხელშეკრულებაში მისი გამოყენება შეუძლებელია;
- გადავადებული შემოსავალი შეიძლება დასაბრუნებელია, თუ ასე არ არის, მაშინ საჭიროა მისი მოგებაში გადატანა;
- გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე, თუ კორექტირებებს არ შეიტანენ;
- ინტეგრირებული ანგარიში შეიძლება ფინანსურ ანგარიშგებასთან შესაბამისობაში არ იყოს, ან უზუსტობას შეიცავდეს;
- ინტეგრირებული ანგარიშის გაცნობაზე აუდიტორის პასუხისმგებლობაა, გამოავლინოს შეუსაბამობები/უზუსტობები;
- ხელმძღვანელობასთან/მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან განსახილველი საკითხები.

მაქს. 7

პროფესიული ქულები

ანალიზი და შეფასება

- ინფორმაციის ეფექტური შეფასება გასატარებელი ზომების შესახებ შესაფერისი რეკომენდაციების განსაზღვრის მიზნით.
- დავალებასთან/გარიგებასთან დაკავშირებული ეთიკური და პროფესიული საკითხების სათანადოდ შეფასება, მაგალითების მეშვეობით, თუ ეს აუცილებელია ზოგადი კომენტარების გასამყარებლად.

პროფესიული სკეპტიციზმი და განსჯა

- შესრულებული აუდიტის სამუშაოსა და მისი მოცულობის, ასევე მოპოვებული მტკიცებულებების განხილვა და კრიტიკულად შეფასება, სათანადოდ დასკვნების გამოტანასთან ერთად.
- ხარისხის პრობლემების მიზეზების გამოვლენის უნარის დემონსტრირება, მათ შორის, არარსებული ინფორმაციის ან დამატებითი ინფორმაციის იდენტიფიკაცია, რომელიც მოითხოვება.
- პროფესიული განსჯის სათანადოდ გამოყენება დასკვნების გამოსატანად და ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მისაღებად გარიგების კონტექსტისა და ეტაპის შესაფერისი პოტენციური მოქმედებების შესახებ.

მაქს. 5
25

სულ

ა) ხარისხის მართვა, ეთიკური და პროფესიული საკითხები

როგორც ჩანს, კომპანია „სტენლის“ აუდიტი არ ჩატარებულა აუდიტის ხარისხზე აქცენტის გაკეთებით, ასს-ების მოთხოვნები მრავალჯერ დაირღვა.

არსებითობა

პირველ რიგში, მიზანშეუწონელია, რომ დაგეგმვის ეტაპზე განსაზღვრული არსებითობის დონე არ გადაისინჯოს და შესწორდეს აუდიტის მსვლელობისას. ასს 320-ით – „*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*” – მოითხოვება, რომ აუდიტორმა აუდიტის დაგეგმვისას განსაზღვროს არსებითობა მთლიანად ფინანსური ანგარიშგებისთვის და შემდეგ შეცვალოს ის, როდესაც აუდიტის მსვლელობისას გამოვლინდება ახალი ფაქტები და ინფორმაცია, რომლებიც გავლენას ახდენს არსებითობაზე. შეიძლება თავდაპირველად განსაზღვრული არსებითობის შესწორება საჭირო არ გახდეს, მაგრამ მიმოხილვა უნდა ჩატარდეს, რაც გარკვევით უნდა აისახოს აუდიტის სამუშაო დოკუმენტებში.

ძირითადი საშუალებების აუდიტი

შესაფუთი დანადგარის აუდიტი სათანადოდ არ ჩატარდა და, როგორც ჩანს, არ არსებობს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები აუდიტორის დასკვნის გასამყარებლად. აქტივის ღირებულება არსებითია თავდაპირველი არსებითობის დონის გათვალისწინებით, ამიტომ იარსებებს არსებითი უზუსტობის რისკი, თუ საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები არ არის მოპოვებული. წლის ბოლოს აქტივის საბალანსო ღირებულება არსებითობის ზღვარზე ნაკლებია, სავარაუდოდ, ცვეთის დარიცხვის გამო, მაგრამ ეს არ ნიშნავს, რომ საჭირო არ არის საიმედო აუდიტის მტკიცებულებები აქტივის თვითღირებულებისა და შემდგომი შეფასების შესახებ.

შესაფუთი დანადგარის ფიზიკური არსებობა უნდა შემოწმებულიყო. შეკვეთისა და ანგარიშ-ფაქტურის მოპოვება არ ადასტურებს დანადგარის არსებობას და არც მის გამართულ მუშაობას. ამასთან, ფიზიკური შემოწმების გარეშე აუდიტის გუნდი ვერ გამოავლენდა ისეთ პრობლემებს, როგორიც არის დანადგარის ფიზიკური დაზიანება ან მოძველება, რაც შეიძლება აქტივის გაუფასურებაზე მიანიშნებდეს.

აქტივის არსებობისა და გამოყენების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად სადისტრიბუციო კომპანიაზე დაყრდნობა მიზანშეუწონელია. ასს 500-ში – „*აუდიტის მტკიცებულება*” – მითითებულია, რომ უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულება უფრო საიმედოა, ვიდრე არაპირდაპირ ან ვარაუდის შედეგად მიღებული. გარე დადასტურების პროცედურის გამოყენება შეიძლება აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, მაგრამ ამ შემთხვევაში გარე დადასტურებით უნდა გამყარდეს უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული მტკიცებულება და ის არ უნდა იყოს მტკიცებულებების ერთადერთი წყარო. აუდიტორმა ასევე უნდა გამოიკვლიოს კომპანია „სტენლისა“ და კომპანია „აბერდინს“ შორის ურთიერთობა; მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს იმის დასადასტურებლად, ეს კომპანიები დაკავშირებული მხარეები არიან თუ არა, რადგან ეს გავლენას მოახდენს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, თუ რამდენად შეიძლება გარე მტკიცებულებაზე, როგორც მტკიცებულებების ერთადერთ წყაროზე, დაყრდნობა.

ინვენტარიზაცია

რაც შეეხება ინვენტარიზაციაზე დასწრებას, აუდიტის გუნდს გამოვლენილი განსხვავებები უნდა განეხილა ხელმძღვანელობასთან, რადგან ამის შედეგად შეიძლება წარმოჩენილიყო ინვენტარიზაციასთან დაკავშირებული უფრო გავრცელებული პრობლემები. კომენტარი იმის თაობაზე, რომ ინვენტარიზაცია არაორგანიზებული ჩანდა, შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ მარაგის დათვლის ინსტრუქციებს არ იცავდნენ ან ზოგიერთი მარაგი გამოტოვეს დათვლისას. ასს 501-ის – „*აუდიტის მტკიცებულება* – სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის” – ერთ-ერთი მოთხოვნაა, რომ ინვენტარიზაციაზე დასწრებისას აუდიტორმა შეაფასოს საწარმოს მარაგის ფიზიკური დათვლის აღრიცხვისა და შედეგების მართვისთვის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ინსტრუქცია და პროცედურები. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტებში ამ სამუშაოს შესახებ გამოტანილ დასკვნაში ნათლად არ ჩანს, ინვენტარიზაციისას გამოვლენილი პრობლემები განხილულ იქნა თუ არა ხელმძღვანელობასთან. აუდიტორს, რომელიც მარაგის დათვლას დაესწრო, მაშინვე უნდა დაეყენებინა ეს პრობლემები და შეეფასებინა, საჭირო იყო თუ არა მთელი მარაგის ხელახლა დათვლა. აუდიტის პერსონალისთვის უნდა ჩატარებინათ ტრენინგი, რათა მათ სცოდნოდათ აუდიტორის როლი მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესში და ასევე გამოვლენილ პრობლემებზე სათანადო რეაგირებისთვის საჭირო ზომები.

მარაგების დათვლისას გამოვლენილ განსხვავებებთან დაკავშირებით აუცილებელი იყო დამატებითი აუდიტის სამუშაოს ჩატარება. საჭირო იყო სატესტო დათვლების შედეგების ექსტრაპოლაცია გენერალურ ერთობლიობაზე, რათა შეეფასებინათ მთელი მარაგის პოტენციური უზუსტობა. შედეგები უნდა შეფასებულიყო ასს 450-ის – „*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*“ – მოთხოვნების შესაბამისად, რომლის თანახმად აუდიტორმა უნდა დააგროვოს აუდიტის მსვლელობისას გამოვლენილი უზუსტობები, გარდა ამკარად უმნიშვნელო უზუსტობებისა და ეს უზუსტობები ხელმძღვანელობასთან განიხილოს. მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესის არაორგანიზებულიობით გამოწვეული პრობლემები შეიძლება კონტროლის მნიშვნელოვან ნაკლოვანებაზე მიანიშნებდეს და აუცილებელია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება, ასს 265-ის – „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ*“ – შესაბამისად.

სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვა

მენეჯერისა და პარტნიორის მიერ ჩატარებულ მიმოხილვასთან დაკავშირებით უფროსი აუდიტორის კომენტარიდან ჩანს, რომ არ შესრულდა ასს 220-ის (გადასინჯული) – „*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა*“ – მოთხოვნები. ასს 220-ით (გადასინჯული) მოითხოვება, რომ გარიგების პარტნიორი, აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვისა და გარიგების გუნდთან განხილვის შედეგად, უნდა დარწმუნდეს, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებია მოპოვებული აუდიტის შედეგად გამოტანილი დასკვნებისა და აუდიტორის მოსაზრების გასამყარებლად. ამ შემთხვევაში, როგორც ჩანს, პარტნიორმა სათანადოდ არ მიმოხილა სამუშაო დოკუმენტები. ამის ნაცვლად, ის დაეყრდნო უფროსი აუდიტორის კომენტარს იმის თაობაზე, რომ პრობლემები არ გამოვლენილა აუდიტის პროცესში. ასს 220-ში (გადასინჯული) მითითებულია, რომ აუდიტის პარტნიორს არ ევალება ყველა სამუშაო დოკუმენტის მიმოხილვა, მაგრამ იგულისხმება, რომ ამგვარი მიმოხილვის მიზანი აუდიტის გარიგების სათანადო ხარისხის უზრუნველყოფაა. მაშასადამე, სამუშაო დოკუმენტებზე მხოლოდ „თვალის გადავლება“ შეიძლება მიუთითებდეს, რომ საკმარისად დეტალურად არ არის მიმოხილული სფეროები, რომლებიც რისკს შეიცავს ან განსჯას საჭიროებს.

პრობლემა არსებობს ასევე იმასთან დაკავშირებით, რომ მენეჯერმა და პარტნიორმა ერთდროულად ჩაატარეს მიმოხილვა მაშინ, როდესაც მთავრდებოდა დამკვეთთან ადგილზე ჩასატარებელი აუდიტის სამუშაოები. მიმოხილვა უნდა ჩატარდეს დროულად, აუდიტის მსვლელობისას (და არა აუდიტის დასრულებისას), რათა შესაძლებელი იყოს პრობლემების დროულად გადაჭრა. ამასთან, მიმოხილვა უნდა ჩატარდეს იერარქიულად. როგორც ჩანს, აუდიტის პარტნიორს რა ჩაუტარებია აუდიტის მენეჯერის სამუშაოს მიმოხილვა.

ეთიკური საკითხები

დასასრულ, როგორც ჩანს, ობიექტურობის მიმართ პოტენციური საფრთხე არსებობს, ვინაიდან გარიგების პარტნიორის ძმა აუდიტის დამკვეთს კონსულტაციას უწევს მართვის საკითხებში. ეს ანგარების საფრთხეა, რადგან პარტნიორის ძმა შემოსავალს იღებს აუდიტის დამკვეთისგან. ამგვარად, აუდიტის პარტნიორის ობიექტურობა საფრთხეშია და ეს მნიშვნელოვანი რისკია, ვინაიდან მას დაკავებული თანამდებობიდან გამომდინარე აუდიტზე მნიშვნელოვანი გავლენის მოხდენა შეუძლია. ის შეიძლება თავისი ძმისგან საკომისიოსაც იღებდეს, რეკომენდაციის გაწევისთვის.

საჭიროა ამ საკითხის უფრო დეტალურად გამოკვლევა და აუდიტორული ფირმის ხელმძღვანელმა ან ეთიკაზე პასუხისმგებელმა ფირმის პარტნიორმა კომპანია „სტენლის“ საბჭოს ოქმებში ჩაწერილი კომენტარები უნდა განიხილოს ჯო ლანტაუსთან, რათა შეაფასოს ეთიკური საფრთხე და განსაზღვროს საჭირო გასატარებელი ზომები. აუცილებელია იმის დადგენა, რამდენს უხდინა მიკ ლანტაუს, ასევე იმის ცოდნა, ეს საბაზრო განაკვეთია თუ არა და კომპანიამ კონსულტანტის შერჩევისას განიხილა თუ არა სხვა კანდიდატურები.

უმცროსი აუდიტორისადმი პარტნიორის კომენტარი მიუთითებს მის უპატიოსნებაზე, ასევე იმაზე, რომ პარტნიორს რაღაც აქვს დასამალი, რაც ზრდის ობიექტურობის მიმართ საფრთხეს. შეიძლება საჭირო გახდეს ამ აუდიტიდან აუდიტის პარტნიორის ჩამოშორება და მის მიერ შესრულებული სამუშაოს დამოუკიდებელი მიმოხილვის ჩატარება.

ბ) განსახილველი საკითხები და გასატარებელი ზომები

დაუმთავრებელი წარმოება მთლიანი აქტივების 4.7%-ია, მაშასადამე, არსებითია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მიმართ. გადავადებული შემოსავალიც არსებითია, ვინაიდან მთლიანი აქტივების 2.7%-ია.

მართალია, „ბეი მედიქალ სენტან“ კორესპონდენცია საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდგომი თარიღითაა დათარიღებული, მაგრამ „ბეი მედიქალ სენტან“ ფინანსური სირთულეები 20X5 წლის 31 დეკემბერს დასრულებულ წელსაც ჰქონდა, რის შესახებაც „ქოულუნს“ წლის დასრულებამდე აცნობა. ამგვარად, როგორც ჩანს ამ ხელშეკრულების გაუქმება აკმაყოფილებს მაკორექტირებელი მოვლენის განმარტებას ბასს 10-ის – „საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი მოვლენები“ – შესაბამისად, რადგან ეს მოვლენა/ფაქტი ადასტურებს წლის ბოლოს არსებულ მდგომარეობას.

ხელმძღვანელობამ უნდა განიხილოს, ისევ შესაფერისია თუ არა დაუმთავრებელი წარმოების აღიარება აქტივის სახით. ფასს 15-ის – „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ – შესაბამისად, ხელშეკრულების შესასრულებლად გაწეული დანახარჯები აქტივის სახით მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა აღიარდეს, როდესაც აღნიშნული დანახარჯები აკმაყოფილებს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილ კრიტერიუმს:

- დანახარჯები უშუალოდ არის დაკავშირებული ხელშეკრულებასთან, ან სავარაუდო ხელშეკრულებასთან, რომლის კონკრეტულად იდენტიფიცირება შეუძლია საწარმოს;
- დანახარჯები წარმოქმნის ან აუმჯობესებს საწარმოს რესურსების ხარისხს, რომლებსაც საწარმო მომავალში გამოიყენებს შესასრულებელი ვალდებულებების შესრულების მიზნით; და
- მოსალოდნელია ამ დანახარჯების ანაზღაურება. (ფასს 15, 95-ე პუნქტი)

ხელშეკრულების გაუქმება მიუთითებს, რომ დაუმთავრებელი წარმოების ანაზღაურება „ბეი მედიქალ სენტანსგან“ მოსალოდნელი არ არის, რა შემთხვევაშიც საჭიროა ნაშთის ჩამოწრა. ხელმძღვანელობა არ აპირებს წლის ბოლოს აღიარებულ ნაშთებში ცვლილების შეტანას და აუდიტის გუნდმა უნდა გამოიკვლიოს ამის მიზეზები. შესაძლოაა ხელმძღვანელობა ამტკიცებდეს, რომ ამ დანადგარის გამოყენება შესაძლებელია სხვა ხელშეკრულებაში, მიუხედავად იმისა, რომ დანადგარი კონკრეტულად „ბეი მედიქალ სენტანისთვის“ იყო შექმნილი. აუდიტში აქცენტი უნდა გაკეთდეს „ქოულუნსა“ და „ბეი მედიქალ სენტანს“ შორის სახელშეკრულებო შეთანხმებებზე, განსაკუთრებით აუცილებელია იმის დადგენა, ვის აქვს საკუთრების უფლება უკვე შესრულებულ საპროექტო სამუშაოზე, შემდეგ კი საჭიროა იმის განსაზღვრა, შესაძლებელი იქნება თუ არა ამ ინფორმაციის გამოყენება.

თუ „ქოულუნს“ შემდგომშიც შეუძლია დანადგარის კონსტრუქციის შესაქმნელად დღემდე შესრულებული სამუშაოს გამოყენება და შესაძლებელი იქნება ახალი ტიპის პროდუქტი შექმნა სხვა მომხმარებლებისთვის, მაშინ შესაძლებელია ამ დანახარჯების (სამეცნიერო-კვლევითი დანახარჯების გარეშე) კაპიტალიზება ბასს 38-ის – „არამატერიალური აქტივები“ – შესაბამისად. საჭიროა ამ საკითხის განხილვა პროექტის მენეჯერსა და ფინანსურ დირექტორთან, რათა დადგინდეს, ეს გაითვალისწინეს თუ არა და შესაძლებელია თუ არა ბასს 38-ში განსაზღვრული კაპიტალიზების კრიტერიუმების დაკმაყოფილება.

ასევე აუცილებელია გადავადებული შემოსავლის სააღრიცხვო მიდგომის განხილვა. შეიძლება თანხა დასაბრუნებელი იყოს, რაც დამოკიდებულია „ბეი მედიქალ სენტანსთან“ ხელშეკრულების პირობებზე, თუმცა შეიძლება ასე არ იყოს, რადგან „ბეი მედიქალ სენტანს“ შეწყვიტა ხელშეკრულება. თუ თანხა მთლიანად ან ნაწილობრივ დასაბრუნებელია, შეიძლება მისი მოკლევადიან ვალდებულებად აღიარების გაგრძელება. თუ დასაბრუნებელი არ არის, საჭიროა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მისი გადატანა.

თუ შეუძლებელია დანახარჯების კაპიტალიზება, მაშინ წარმოიქმნება ზარალი, რომელიც უნდა აღიარდეს. თუ დავუშვებთ, რომ წინასწარი გადახდა დაბრუნებას არ ექვემდებარება, საცდელ-საკონსტრუქტორო დანახარჯებისა და გადავადებული შემოსავლის ნაშთების ნეტო პოზიცია იქნება \$150,000-ის ოდენობის ზარალი, რაც წლის მოგების 15.8%-ს შეადგენს და, მაშასადამე, არსებითია. თუ საჭირო კორექტირებებს არ შეიტანენ, ეს გავლენას იქონიებს აუდიტორის დასკვნაზე, რომელშიც აისახება მოდიფიცირებული მოსაზრება არსებითი უზუსტობის გამო.

ფინანსური ანგარიშგების მიმართ ამ საკითხის მნიშვნელობის გამო, ხელშეკრულების გაუქმება და „ბეი მედიჟალ სენტას“, როგორც მომხმარებლის დაკარგვა, განხილულ უნდა იქნეს „სხვა ინფორმაციაში“, რომელიც უნდა გამოქვეყნდეს ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად, ამ შემთხვევაში ინტეგრირებულ ანგარიშში. აუდიტორულმა ფირმამ თავისი პასუხისმგებლობები უნდა განიხილოს ასს 720-ის – „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“ – შესაბამისად. ასს 720 აუდიტორს ავალდებულებს სხვა ინფორმაციის გაცნობას, რათა გამოავლინოს არსებითი შეუსაბამოები (თუ ასეთი არსებობს) აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან. ინტეგრირებული ანგარიშის ტექსტის გათვალისწინებით, თუ ამ ხელშეკრულების გაუქმება ნახსენები არ იქნება ანგარიშის იმ ნაწილში, სადაც განხილულია წლის განმავლობაში კომპანიის მიერ განხორციელებული საქმიანობა და მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგები, ამ ინფორმაციის გამოტოვება არსებით უზუსტობად ან არსებით შეუსაბამობად მიიჩნევა.

აუცილებელია საკითხის განხილვა ხელმძღვანელობასთან, რომელმაც მარტო ფინანსურ ანგარიშგებაში კი არ უნდა შეიტანოს კორექტირება, არამედ ინტეგრირებულ ანგარიშშიც უნდა განიხილოს ხელშეკრულების გაუქმების საკითხი. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის აუცილებელი ცვლილებების შეტანაზე და ინფორმაციის გამჟღავნებაზე, საჭიროა საკითხის განხილვა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ან/და კომპანიის იურიდიულ საბჭოსთან.

54. „მაგნოლია“

წყარო. სახელმძღვანელოს 1-ელი, მე-4, მე-8, მე-9 და მე-10 თავები.

ექსპერტის რჩევები. ეს რთული კითხვა იყო, მაგრამ არა დაუძლეველი. კითხვები, რომლებიც ცალკეული გარიგების ხარისხის მიმოხილვას ეხება, არაფრით განსხვავდება სასწავლო პროგრამის სხვა საკითხებისგან და ამიტომ გამოცდაზე თქვენი მიდგომა იგივე უნდა იყოს – უნდა მიჰყევით სცენარს და გამოავლინოთ, რა არ არის სწორი სცენარში. თქვენ გთხოვენ ხარისხის პრობლემების გამოვლენას და გასატარებელი ზომების განსაზღვრას; ეს ქმედებები და ზომები ბუნებრივად უნდა გამომდინარეობდეს გამოვლენილი პრობლემებიდან.

ზოგიერთმა კანდიდატმა თეორიულად განიხილა საკითხები, მაგალითად, განმარტეს, რას ნიშნავს გარიგების ხარისხის მიმოხილვა. კითხვაში თქვენ ამას არ გთხოვდნენ და ქულებსაც ვერ მიიღებდით!

(ა) ნაწილის სცენარი შედარებით ადვილი იყო. აუდიტის მენეჯერის მცდარი მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ აუცილებელი არ არის შიდაჯგუფური ოპერაციების აუდიტის ჩატარება, რადგან ისინი ელიმინირდება ჯგუფის ანგარიშებიდან, წინა საგამოცდო სცენარებშიც იყო შეტანილი და თქვენ უნდა მიხვედრილიყავით ამას (ამ საკითხთან რამდენიმე პრობლემა დაკავშირებული, მაგალითად, აუცილებელია იმის ცოდნა, კონკრეტულად რა ოპერაციები უნდა გამოირიცხოს კონსოლიდაციიდან).

არასწორია ერთი შვილობილი კომპანიის კონტროლის ტესტირების შედეგების განზოგადება და გავრცელება მთელი ჯგუფის კონტროლის სისტემაზე – მარტივი იყო ამის გაკრიტიკებაც.

ასს 600 საგამოცდო კომისიის წევრებისთვის რჩეული სტანდარტი აღმოჩნდა ამ გამოცდაზე, ვინაიდან იგი მოიცავს განსაკუთრებულ მოთხოვნებს, რომლებიც ბევრმა კანდიდატმა შეიძლება არ იცოდეს. თუ თქვენც კარგად არ იცით ეს სტანდარტი, გულდასმით შეისწავლეთ ამ კითხვაზე გაცემული სანიმუშო პასუხი.

(ბ) ნაწილი მოიცავდა საკმაოდ საეჭვო მტკიცებას ახალი შვილობილი კომპანიის არაარსებობის შესახებ. თქვენ უნდა შეგძლებოდათ ამ მოსაზრების გაკრიტიკება და შემდეგ უნდა აღგნიშნათ, რა უნდა გაკეთებულიყო ახლა. თუ თქვენ კარგად არ იცნობდით ასს 600-ის მოთხოვნებს, შეიძლება დიდი დრო დახარჯეთ კითხვის (ii) ნაწილზე

(გ) ნაწილი, სავარაუდოდ, უფრო რთული იყო. თუ ყურადღებით წაიკითხავთ კითხვას, ნახავთ, რომ

პირველი ორი აზრად, ძირითადად, ზოგად, საცნობარო ინფორმაციას შეიცავს. მომდევნო 4 აზრადან თითოეულში რაღაცას გატყობინებენ, რისი გაკრიტიკებაც შეგიძლიათ – და საერთოდ, ყველაფერი რაც აუდიტორებმა გააკეთეს, გასაკრიტიკებელია და რეკომენდაციების შეთავაზებას საჭიროებს თქვენგან, მათ შორის, მაცდურად ჩამოყალიბებული ზოლო აზრად, სადაც ნახსენებია გუდვილი.

ადვილად მოსაპოვებელი ქულები. აუდიტის მენეჯერის კომპეტენტურობისა და მისი დამატებითი სწავლების აუცილებლობაზე კომენტარისთვის შეგიძლიათ მიიღოთ 11/2 ქულამდე – ეს ადვილი საკითხია, ამიტომ დარწმუნდით, რომ ამის თქმა არ გამოგრჩათ, მაგრამ ზედმეტიც არ მოინდომოთ და ძალიან ვრცელი კომენტარი არ დაწეროთ. ამ კომპონენტის არსებითობის გამოთვლაზე მიკუთვნებული ქულებიც ადვილი მოსაპოვებელი იყო (გათვალისწინებულია (ბ) და (გ) ნაწილებში მნიშვნელოვანი კომპონენტის განმარტებაში).

ACCA-ის გამომცდელთა გუნდის კომენტარები. ეს კითხვა ეხება ჯგუფის აუდიტს, რომელშიც კომპონენტის აუდიტორებიც მონაწილეობენ და თითოეული შვილობილი კომპანიის აუდიტთან დაკავშირებულ საკითხებს. საერთო ჯამში, ამ კითხვას ბევრმა კანდიდატმა ვერ უპასუხა კარგად, ვინაიდან, როგორც ჩანს, ბევრ მათგანს არ ესმოდა კონტროლის დონის ცნება, რასაც ჯგუფის აუდიტორი მოითხოვდა და იმ ინსტრუქციებისა და ურთიერთქმედებების მოცულობა, რომელიც ჯგუფის აუდიტორს მოეთხოვება კომპონენტების აუდიტორებთან ურთიერთობისას.

(ა) ნაწილში განხილული იყო ცუდად დაგეგმილი აუდიტი, როდესაც აუდიტის მენეჯერმა შუალედურ აუდიტში დაასკვნა, რომ არასწორად აღრიცხული შიდაჯგუფური ნაშთები პრობლემას არ წარმოადგენდა, ვინაიდან ისინი ელიმინირდება კონსოლიდაციისას. ამასთან, მან იგივე ტესტები გაიმეორა აუდიტის საბოლოო სტადიაზეც და ისევ დაეყრდნო შიდა კონტროლს. როგორც გამოჩნდა, კანდიდატებმა ვერ გაიგეს, კონტროლის რა ტიპის ნაკლოვანებებთან (მაგალითად, შეჯერება) დაკავშირებით უნდა ჩატარებულიყო ძირითადი სამუშაო და რომ კონტროლის ამ ნაკლოვანების შესახებ უნდა ეცნობებინათ ხელმძღვანელობისთვის აუდიტის შუალედურ სტადიაზე, რათა მათ აუდიტის საბოლოო სტადიამდე შესძლებოდათ სათანადო ზომების გატარება ამ პრობლემების მოსაგვარებლად.

გარდა ამისა, მენეჯერმა კაპიტალურ დანახარჯებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ტესტირება ჩაატარა მხოლოდ ერთ შვილობილ კომპანიაში და დაასკვნა, რომ ეს შედეგები დამატებითი ტესტირების გარეშე უნდა გაეგრძელებინათ ჯგუფის დანარჩენ კომპანიებზე. ბევრმა კანდიდატმა ზოგადად განიხილა, როგორ ტარდება კაპიტალური დანახარჯების აუდიტი და არ გაითვალისწინა სცენარის მიხედვით შესაფერისი საკითხები. ეს კი აუცილებელი იყო კომპონენტების აუდიტორების სამუშაოს შესაფასებლად და იმის დასადგენად, რა დამატებითი პროცედურების ჩატარება იყო აუცილებელი.

(ბ) ნაწილი ეხებოდა წლის განმავლობაში შეძენილ შვილობილ კომპანიას, რომელსაც სხვა აუდიტორი ჰყავდა. საერთოდ, კანდიდატებმა ვერ გაიგეს, რომ კომპონენტის აუდიტორის როლი, პირველ რიგში, მდგომარეობს შვილობილი კომპანიის მთელი ფინანსური წლის აუდიტის ჩატარებაში, მესაკუთრის ცვლილების მიუხედავად. როგორც ჩანს, უმეტესობა მათგანს არ ესმის, რომ ჯგუფის აუდიტორმა ინსტრუქციები უნდა მისცეს კომპონენტის აუდიტორს, შეაფასოს მათი კომპეტენტურობა და დამოუკიდებლობა, ასევე გაანალიზოს და სამუშაო დოკუმენტებში ასახოს ჯგუფის აუდიტის ფარგლებში შესრულებული მათი სამუშაო. არასწორია კომპონენტის აუდიტორის დადანაშაულება ჯგუფის აუდიტის ცუდად დაგეგმვაში, რაც იმაზე მეტყველებს, რომ კანდიდატებმა არ იციან ის საბაზო პრინციპებიც კი, რომლის საფუძველზეც ტარდება ჯგუფის აუდიტი.

(გ) მოთხოვნა ეხებოდა სხვა შვილობილ კომპანიას, რომელსაც პოტენციური პრობლემა ჰქონდა ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, მაგრამ კომპონენტის აუდიტორებმა დაასკვნეს, რომ აქ არ არსებობდა მნიშვნელოვანი რისკი. ძლიერ პასუხებში კანდიდატებს შემოთავაზებული ჰქონდათ კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს დეტალური მიმოხილვა და დასკვნები მათი კომპეტენტურობის შეფასებასთან ერთად; შემდეგ განხილული ჰქონდათ გავლენა მთელ ჯგუფზე. აშკარაა, კანდიდატებს არ ესმით, რომ კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში წარმოშობილი გუდვილი კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აისახება და არა შვილობილი კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაში, ხოლო გუდვილის პოტენციური გაუფასურების შეფასება ჯგუფის აუდიტორის ერთ-ერთი ვალდებულებაა და არა კომპონენტის აუდიტორის. კანდიდატებს ვურჩევთ დარწმუნდნენ, რომ კარგად შეისწავლეს ამ სფეროსთან დაკავშირებული ას-ები.

საზოგადოდ, 11/2 ქულამდე თითო შესაფერისი საკითხის მითითებისა და ახსნისთვის. შეგიძლიათ მიიღოთ 11/2 ქულამდე კომენტარებისთვის, რომლებიც ეხება ჯგუფის აუდიტის მენეჯერის კომპეტენტურობას და მისი დამატებითი სწავლების/გადამზადების აუცილებლობას.

ა) კომპანია „ჰაიკი“- შიდა კონტროლი

(i) აუდიტის სამუშაოს ხარისხი

- კონტროლის ტესტების ჩატარება არ არის სათანადო რეაგირება, როდესაც კონტროლს ნაკლოვანებები ახასიათებს;
- შიდაჯგუფური ნაშთებისა და ოპერაციების აუდიტი ყველა შემთხვევაში უნდა ჩატარდეს, იმის მიუხედავად, რომ ისინი ელიმინირდება კონსოლიდაციისას;
- თუ არ ჩატარდება, შესაძლოა სწორი არ იყოს არარეალიზებული მოგების ანარიცხების გაუქმება და განსაზღვრა;
- არასწორია ჯგუფის დონის კონტროლის პროცედურების სიძლიერის დაშვება. უნდა შეფასდეს კაპიტალურ დანახარჯებთან დაკავშირებით კომპონენტის აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაო;
- შესაძლოა არ არსებობდეს მტკიცებულებები კაპიტალური დანახარჯებისა და ძირითადი საშუალებების შესახებ;

(ii) დამატებითი ზომები ან პროცედურები

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება კონტროლის ნაკლოვანების შესახებ;
- კომპონენტებთან დაკავშირებული სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვა შიდაჯგუფური ნაშთების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;
- შიდაჯგუფური ნაშთებზე დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება (მაქს. 3 ქულა კონკრეტული პროცედურებისთვის);
- დამატებითი პროცედურების ჩატარება კაპიტალურ დანახარჯებთან დაკავშირებით.

მაქს. 7

ბ) კომპანის „გერანიუმი“

(i) აუდიტის სამუშაოს ხარისხი

- იმის დადგენა, რომ „გერანიუმი“ მნიშვნელოვანი კომპონენტია;
- საკმარისი არ არის მხოლოდ ანალიზური მიმოხილვის ჩატარება მნიშვნელოვან კომპონენტთან დაკავშირებით;
- აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი არ არის ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრების გასამყარებლად;
- უნდა მოეპოვებინათ ინფორმაცია კომპონენტის აუდიტორის შესახებ.

(ii) დამატებითი ზომები ან პროცედურები

- აუდიტორული ფირმის „ფერნის“ დამოუკიდებლობის, კომპეტენტურობისა და მარეგულირებელი სამართლებრივი ნორმების შესწავლა;
- დაკავშირება „ფერნთან“, რათა:
 - მოვიპოვოთ მათი სამუშაო დოკუმენტები მიმოხილვის ჩასატარებლად;

- შევისწავლოთ მათი რისკის შეფასების პროცედურები და გამოვლინოთ რისკებთან მიმართებით გატარებული ზომები;
- დავგეგმოთ დამატებითი აუდიტის პროცედურები, აუცილებლობის შემთხვევაში.

მაქს. 6

გ) კომპანია „დეისი“

(i) აუდიტის სამუშაოს ხარისხი

- იმის დადგენა, არის თუ არა „დეისი“ მნიშვნელოვანი კომპონენტი სპეციფიკური გარემოებების გამო;
- სავარაუდოდ, გადიდებულია „დეისთან“ დაკავშირებული გუდვილი – ეს ვერ გამოავლინა აუდიტის მენეჯერმა;
- არ შეიძლება მხოლოდ კომპონენტის აუდიტორის მოსაზრებაზე დაყრდნობა;
- ასს 600-ით მოითხოვება დამატებითი სამუშაოს შესრულება, მათ შორის იმ ნაშთთან მიმართებით, რომელიც მაღალი რისკის მქონედ მიიჩნევა;
- შესაძლოა ვერ გამოვლინდა სხვა გავლენა, მაგალითად, სხვა აქტივების გაუფასურება;
- უნდა შეფასდეს გავლენა ჯგუფის სხვა კომპონენტებზე და ჯგუფის ფუნქციონირებადობის სტატუსი;
- აუდიტის მენეჯერი არ ავლენს პროფესიულ სკეპტიციზმს და გაზრდილია აუდიტორული რისკი.

(ii) დამატებითი ზომები ან პროცედურები

- „ფოქსგლოვის“ სამუშაო დოკუმენტების მოპოვება მიმოხილვის ჩასატარებლად;
- დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება მთავრობის დადგენილებასა და პოტენციურ გაუფასურებასთან დაკავშირებით „დეისის“ ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებისთვის (მაქს. 2 ქულა კონკრეტული პროცედურებისთვის);
- აუდიტის პროცედურების გაფართოება ჯგუფის დონეზე, გუდვილის გაუფასურებასა და ჯგუფის ფუნქციონირებადობის სტატუსთან დაკავშირებით (მაქს. 2 ქულა კონკრეტული პროცედურებისთვის).

მაქს. 7

პროფესიული ქულები

ანალიზი და შეფასება

- დავალებასთან/გარიგებასთან დაკავშირებული ეთიკური და პროფესიული საკითხების სათანადოდ შეფასება, მაგალითების მეშვეობით, თუ ეს აუცილებელია ზოგადი კომენტარების გასამყარებლად.
- შესრულებული აუდიტის სამუშაოსა და მისი მოცულობის, ასევე მოპოვებული მტკიცებულებების განხილვა და კრიტიკულად შეფასება, სათანადო დასკვნების გამოტანასთან ერთად.
- ხარისხის პრობლემების მიზეზების გამოვლენის უნარის დემონსტრირება, მათ შორის, არარსებული ინფორმაციის ან დამატებითი ინფორმაციის იდენტიფიკაცია, რომელიც მოითხოვება.

პროფესიული სკეპტიციზმი და განსჯა

- ინფორმაციის, მტკიცებულებებისა და შესაბამისი დაშვებების ეფექტურად შესწავლა, ასევე მეთოდების, რომლებიც გამოყენებულია ძირითადი ფაქტების ან/და გადაწყვეტილებების გასამყარებლად;
- პროფესიული განსჯის სათანადოდ გამოყენება დასკვნების გამოსატანად და ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მისაღებად გარიგების კონტექსტისა და ეტაპის შესაფერისი პოტენციური მოქმედებების შესახებ.

სულ

მაქს. 5
25

(ა) კომპანია „ჰაიკი“ – შიდა კონტროლი და კონტროლის ტესტირების შედეგები

(i) აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება

როდესაც აუდიტის საწყის სტადიაზე განხორციელებული შიდა კონტროლის შეფასება გვიჩვენებს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტური არ არის, აუცილებელი აღარ არის კონტროლის ტესტირების ჩატარება – ეს იყო არასწორი რეაგირება/დასკვნა ჯგუფის აუდიტში. კონტროლის ტესტირება არ უნდა ტარდებოდეს იმის დასამტკიცებლად, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტური არ არის, ვინაიდან ასს 330-ის – „*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*“ – შესაბამისად, აუდიტორმა კონტროლის ტესტირება უნდა გამოიყენოს მხოლოდ მტკიცებულებების შესაკრები ინსტრუმენტის სახით, როდესაც მოსალოდნელია, რომ კონტროლი ეფექტიანად მუშაობს.

სწორი რეაგირება იქნებოდა ძირითადი პროცედურების გაფართოება შიდაჯგუფურ ოპერაციებთან დაკავშირებით. თუ გავითვალისწინებთ იმას, რომ ჯგუფის კომპანიები ერთმანეთს ქიმიურ პროდუქტებს აწვდიან თავიანთ წარმოებაში გამოყენებისთვის, შიდაჯგუფური ოპერაციების მოცულობა და ფულადი ღირებულება მნიშვნელოვანი იქნება. დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები ხშირად მნიშვნელოვანი რისკის შემცველი სფეროა და შიდაჯგუფური ნაშთების მეშვეობით ადვილია ცალკეული კომპანიის ანგარიშებით მანიპულირება.

აუდიტის მენეჯერის კომენტარი იმის თაობაზე, რომ „აუცილებელი არ არის რაიმე დამატებითი სამუშაოს შესრულება შიდაჯგუფურ ოპერაციებთან დაკავშირებით“, როგორც ვხედავთ, ეყრდნობოდა იმ პრინციპს, რომ შიდაჯგუფური ნაშთები ელიმინირდება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში კონსოლიდაციისას. ეს პრინციპი სწორია, მაგრამ აუდიტის სამუშაო უნდა ჩატარდეს ამ ოპერაციებზეც, ვინაიდან ეს თანხები მაინც აღიარდება ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებებში და აუდიტის მტკიცებულებები უნდა იყოს მოპოვებული ამ ოპერაციების ღირებულებისა და ნაშთების დასადასტურებლად. გარდა ამისა, თუ ამგვარი ნაშთები სათანადოდ არ იყო შეჯერებული, ეს მნიშვნელოვან პრობლემებს გამოიწვევს კონსოლიდაციისას.

გარდა ამისა, თუ შიდაჯგუფურ ოპერაციებზე არ ჩატარდება აუდიტის სამუშაო, მაშინ აუდიტორი ვერ მოიპოვებს რწმუნებას იმ კორექტირებების ღირებულების შესახებ, რომელიც ტარდება კონსოლიდაციის პროცესში ამ ნაშთების ელიმინირების მიზნით. ასევე, აუდიტის სამუშაო უნდა შესრულდეს არარეალიზებული მოგების ანარიცხის დასასაბუთებლად, რომელიც აღიარდება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში. როგორც ჩანს, არ არსებობს არანაირი აუდიტის მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებს კონსოლიდაციის მიზნით ჩატარებულ აუცილებელ კორექტირებებს, რაც ჯგუფის აუდიტის ხარისხის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებაა. ამკარაა, რომ ჯგუფისა და კომპონენტების აუდიტორებს შორის კავშირი ქმედითი არ არის. „კროკუსის“ მიერ კომპონენტის აუდიტორებისთვის მიცემული ინსტრუქციები საკმარისად დეტალური არ არის, მაგალითად, „კროკუსს“ კომპონენტის აუდიტორებისთვის უნდა მიეცა ინსტრუქცია იმის თაობაზე, რომ მათ უნდა ჩატარებინათ სპეციფიკური პროცედურები შიდაჯგუფურ ნაშთებსა და ოპერაციებთან მიმართებით.

რაც შეეხება კაპიტალურ დანახარჯებთან დაკავშირებულ კონტროლს, არასწორია დავასკვნათ,

რომ კონტროლი ეფექტური იქნება მთელ ჯგუფში მხოლოდ იმიტომ, რომ ეფექტურია ჯგუფის ერთ-ერთ კომპონენტში. კონტროლის ტესტების ჩატარებით ერთ კომპონენტში ვერ მივიღებთ რწმუნებას იმის თაობაზე, რომ სხვა კომპონენტებშიც კონტროლის რისკი იმავე დონეზეა. ეს განსაკუთრებით ეხება კომპანია „გერანიუმს“, რომელიც ახლახან შეიძინეს და „კროკუსს“ არა აქვს წინა წლების ცოდნა მისი კონტროლის გარემოსა და პროცესების შესახებ.

შესაძლებელია, რომ კაპიტალური დანახარჯების აუდიტის ხარისხი, „ჰაიკის“ გარდა, ჯგუფის სხვა კომპონენტებში, არ არის სათანადო დონის იმის გამო, რომ აუდიტორები ზედმეტად დაეყრდნენ ისეთ პროცედურებს, რომლის შესახებაც არანაირი რწმუნება არ მიუღიათ. კომპონენტების აუდიტორებისთვის მიცემული ინსტრუქციები შესაძლოა არ ეყრდნობოდა აუდიტის სათანადო სტრატეგიას კაპიტალური დანახარჯების აუდიტთან დაკავშირებით. როდესაც „კროკუსი“ აფასებდა კომპონენტის აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოს, მას უნდა შეეფასებინა ტესტირების დონე, რომელიც ჩატარდა კომპანია „დეისსა“ და „გერანიუმში“ კაპიტალურ დანახარჯებთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლთან მიმართებით და ასევე გამოტანილი დასკვნები. შესაძლებელია აუდიტორებმა ვერ მოიპოვეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რაც ძირითად საშუალებებთან დაკავშირებით იწვევს არსებითი უზუსტობის რისკის წარმოშობას.

(ii) დამატებითი ზომები

ჯგუფის ხელმძღვანელობას უნდა ეცნობოს შიდაჯგუფურ ოპერაციებთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ. ასს 600 – „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“ – მოითხოვს, რომ ჯგუფის გარიგების გუნდმა დაადგინოს, შიდა კონტროლში გამოვლენილი რომელი ნაკლოვანებების შესახებ უნდა აცნობოს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას. ეს ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს ჯგუფის დონის კონტროლის პროცედურებს და ასევე კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს.

უნდა ჩატარონ კომპონენტების აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციის მიმოხილვა იმის დასადგენად, ჩატარდა თუ არა შიდაჯგუფურ ნაშთებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებით რაიმე აუდიტის პროცედურები კომპანიის დონეზე.

შიდაჯგუფურ ოპერაციებთან დაკავშირებით უნდა ჩატარდეს შემდეგი დამატებითი აუდიტის პროცედურები:

- შიდაჯგუფური ოპერაციებისა და ნაშთების ღირებულებების განსაზღვრისთვის გამოყენებული პროცესის განხილვა ჯგუფის ფინანსურ დირექტორთან ერთად, რომლებიც კორექტირდება კონსოლიდაციისას;
- მონაცემების ანალიზის მეთოდების გამოყენებით შიდაჯგუფური ნაშთების ფულადი ღირებულების დადგენა და შედარება ფინანსური დირექტორის შეფასებასა და კონსოლიდაციის ცხრილში ასახულ თანხებთან;
- ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარება იმისათვის, რომ შეფასდეს შიდაჯგუფური გაყიდვებისა და შესყიდვების მოსალოდნელი დონე;
- ცალკეული კომპანიების ანგარიშების ასლების მოპოვება და მათი შედარება ჯგუფის შესაფერის ნაშთებსა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან;
- შიდაჯგუფური გაყიდვებისა და შესყიდვების შერჩეული ერთობლიობის შედარება პირველად დოკუმენტაციასთან, მათ შორის შეკვეთებსა და ანგარიშ-ფაქტურებთან;
- არარეალიზებული მოგების ანარიცხის აღიარებისთვის გამოყენებული საფუძვლის დადგენა ფინანსური დირექტორის მიერ ჩატარებული გამოთვლების მიმოხილვის შედეგად და შესაფერისი გამოთვლების ხელახლა ჩატარება აუდიტორების მიერ.

რაც შეეხება კაპიტალურ დანახარჯებთან დაკავშირებით ჩატარებულ აუდიტის სამუშაოს – ჯგუფის აუდიტის გუნდმა, პირველ რიგში, უნდა განსაზღვროს თითოეული კომპონენტის კაპიტალური დანახარჯების არსებობა, ხოლო თუ არსებითია, უნდა დარწმუნდნენ, რომ კომპონენტის აუდიტორი ატარებს ან უკვე ჩატარა დამატებითი ძირითადი აუდიტის პროცედურები, მათ შორის:

- კაპიტალური დანახარჯების შერჩევითი ერთობლიობის ელემენტების შედარება პირველად დოკუმენტაციასთან, მათ შორის კაპიტალური დანახარჯების ბიუჯეტთან, მომწოდებლის ანგარიშ-ფაქტურებთან და შეკვეთების ან განაცხადების ფორმებთან;
- ამ ელემენტების შერჩევითი ერთობლიობის ფიზიკური შემოწმება;
- შეძენილ მნიშვნელოვან აქტივებთან დაკავშირებული დაზღვევის შესაფერისი დოკუმენტების მოპოვება.

ბ) „გერანიუმი“ – ახალი შვილობილი კომპანია.

(i) აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება

დასკვნა იმის თაობაზე, რომ „გერანიუმი“ არსებითი არ არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ეყრდნობა მოგებას, რომელიც კონსოლიდირდება და შეადგენს ჯგუფის დაბეგვრამდე მოგების 2%-ს. თუმცა, „გერანიუმის“ აქტივები ჯგუფის მთლიანი აქტივების 23.1%-ია და, ამგვარად, ეს შვილობილი კომპანია ჯგუფისთვის არსებითია ამ კრიტერიუმის საფუძველზე.

ჯგუფის აუდიტის გუნდმა დამატებით უნდა განიხილოს, „გერანიუმი“ არის თუ არა მნიშვნელოვანი კომპონენტი ჯგუფისთვის. საკვებით მოსალოდნელია, რომ კომპანია, რომლის აქტივები თითქმის ჯგუფის აქტივების ერთ მეოთხედს შეადგენს, მისთვის მნიშვნელოვანი კომპონენტი იქნება. ასს 600-ის შესაბამისად, ჯგუფის ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით, მნიშვნელოვანი კომპონენტების დასადგენად შესაფერისი კრიტერიუმი შესაძლოა იყოს ზღვარი, რომელიც ეყრდნობა ჯგუფის აქტივებს, ვალდებულებებს, ფულად ნაკადებს, მოგებას ან ბრუნვას. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ კომპონენტები, რომლებიც აღემატება შერჩეული კრიტერიუმის 15%-ს, მნიშვნელოვან კომპონენტებს წარმოადგენს.

ამგვარად, თუ ვიგულისხმებთ, რომ „გერანიუმი“ მნიშვნელოვანი კომპონენტია ჯგუფისთვის, საკმარისი არ იქნება მხოლოდ ანალიზური პროცედურების შედეგად მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები. ასს 600-ით ნებადართულია, რომ ჯგუფის გარიგების გუნდმა მხოლოდ ანალიზური პროცედურები ჩაატაროს ჯგუფის დონეზე იმ კომპონენტებთან დაკავშირებით, რომლებიც არ არიან მნიშვნელოვანი კომპონენტები. ამასთან, ისეთი კომპონენტისთვის, რომელიც მნიშვნელოვანია ჯგუფისთვის მისი ინდივიდუალური ფინანსური მნიშვნელობის გამო, ჯგუფის გარიგების გუნდმა ან კომპონენტის აუდიტორმა მისი სახელით, კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი უნდა ჩაატაროს კომპონენტისთვის დადგენილი არსებითობის გამოყენებით.

მაშასადამე, ჯგუფის აუდიტის გუნდის მიერ კომპანია „გერანიუმთან“ დაკავშირებით მოპოვებული მტკიცებულებები უფრო მეტად სარწმუნო უნდა იყოს, რათა ჯგუფის აუდიტის მენეჯერმა შეძლოს დასკვნის გამოტანა მისი ნაშთების შესახებ, რომლებიც კონსოლიდირდება.

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების არარსებობა იმაზე მიუთითებს, რომ კომუნიკაცია არ არსებობდა კომპონენტის აუდიტორთან. ეს არის ხარისხის მართვის მნიშვნელოვანი პრობლემა და ასს 600-ის მოთხოვნების დარღვევა, რომლის თანახმად ჯგუფის აუდიტის გუნდს ევალება კომპონენტის აუდიტორის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა (სათანადო ინფორმაციის მოპოვება) და მონაწილეობის მიღება კომპონენტის აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად ჩატარებულ რისკის შეფასების პროცედურებში. ეს განსაკუთრებით ეხება „გერანიუმს“, რომელიც ჯგუფის ახალი კომპონენტია და „კროკუსსაც“ პირველად უწევს მუშაობა მის აუდიტორებთან.

(ii) დამატებითი ზომები

ჯგუფის აუდიტის გუნდმა უნდა შეაფასოს კომპონენტის აუდიტორის დამოკიდებულება და კომპეტენტურობა და ჩაატაროს პროცედურები იმის შესაფასებლად, კომპონენტის აუდიტორი საქმიანობს თუ არა ისეთ მარეგულირებელ გარემოში, სადაც აუდიტორების საქმიანობას აქტიურ ზედამხედველობას უწევს. ამის მიღწევა შესაძლებელია კომპონენტის აუდიტორთან ერთად ამ საკითხების განხილვითა და მისთვის კითხვარის შევსების მოთხოვნით, რომელიც ამ საკითხებს ეხება. ჯგუფის აუდიტის გუნდი შეძლებისდაგვარად სწრაფ-

ფად უნდა დაუკავშირდეს კომპონენტის აუდიტორს აუდიტის დროს წამოჭრილი საკითხების განსახილველად, მათ სამუშაო დოკუმენტებზე წვდომის მოსაპოვებლად და საბოლოო გადაწყვეტილების მისაღებად დამატებით ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათის დასადგენად, რომლებიც უნდა ეყრდნობოდეს კომპონენტისთვის დადგენილ არსებობას.

გ) კომპანია „დეისი“ – საერთაშორისო ვაჭრობის შეზღუდვა.

(i) აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება

თუ გავითვალისწინებთ ფულად ღირებულებებს, „დეისი“ არ უნდა იყოს მნიშვნელოვანი კომპონენტი, ვინაიდან მისი აქტივები კონსოლიდირებული აქტივების 6.2%-ს შეადგენს, ხოლო მისი მოგება ჯგუფის მოგების 1%-ზე ნაკლებია და, მაშასადამე, ამ კრიტერიუმების საფუძველზე არსებითი არ არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის. როგორც ზემოთ განვიხილეთ, მნიშვნელოვანი კომპონენტის ზღვარი არის ჯგუფის აქტივების ან მოგების 15%.

თუმცა, იმის გამო, რომ მთავრობამ ახალი დადგენილება შემოიღო, რომელიც პოტენციურად გავლენას იქონიებს „დეისის“ საქმიანობაზე, ეს კომპონენტი შეიძლება შეფასდეს, როგორც მნიშვნელოვანი მისი სპეციფიკური გარემოების გამო, რამაც შესაძლოა ჯგუფის დონეზე გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკის წარმოშობა.

ერთი რისკი წარმოიშობა გუდვილის ნაშთთან დაკავშირებით, რომელიც არსებითია, ვინაიდან ჯგუფის აქტივების 2.3%-ს შეადგენს. მთავრობის დადგენილება ნიშნავს იმისა, რომ გუდვილი შეიძლება გაუფასურებული იყოს, თუმცა გუდვილის შეფასება მაინც სავალდებულოა ამგვარი ინდიკატორების არსებობის მიუხედავად. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტები გულმოდგინედ უნდა განიხილონ აუდიტორებმა, რათა განსაზღვრონ „დეისის“ გუდვილთან მიმართებით ჩატარებული სამუშაოს მოცულობა (თუ ჩატარებულია ასეთი სამუშაო). აუდიტის მენეჯერის კომენტარი იმის თაობაზე, რომ ეს საკითხი გავლენას არ ახდენს კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაზე, იმას გულისხმობს, რომ შესაძლოა ეს საკითხი გათვალისწინებული არ იყო გუდვილის შეფასებაში, რომელიც განისაზღვრა აუდიტის პროცედურების ფარგლებში. ამგვარად, საეჭვოა იმ აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხი, რომლებიც განამტკიცებს \$3 მლნ გუდვილის ნაშთს.

საკმარისი არ არის მხოლოდ „ფოქსგლოვის“ მიერ გაცემული აუდიტორის დასკვნის აუდიტორულ მოსაზრებაზე დაყრდნობა. ასს 600-ის მოთხოვნების თანახმად, იმ კომპონენტთან მიმართებით, რომელიც მნიშვნელოვანია იმის გამო, რომ, განსაკუთრებული ხასიათის ან გარემოებების გამო, სავარაუდოდ, მას უკავშირდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკები, ჯგუფის გარიგების გუნდმა ან კომპონენტის აუდიტორმა მისი სახელით უნდა ჩაატაროს ერთი ან რამდენიმე შემდეგი პროცედურა:

- კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი კომპონენტის არსებობის გამოყენებით;
- ერთი ან რამდენიმე კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის აუდიტი, რომლებიც დაკავშირებულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებთან;
- სპეციალური აუდიტის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის სავარაუდო მნიშვნელოვან რისკებთან.

არსებობს რისკი იმისა, რომ აუდიტორულმა ფირმა „ფოქსგლოვმა“ აუდიტის დროს არ გაითვალისწინა მთავრობის დადგენილების ყველაწილი გავლენა. მაგალითად, მათ განხილული უნდა ჰქონდეთ ამ კომპანიის ფუნქციონირებადობის სტატუსი და ახალი დადგენილების გავლენა ძირითად საშუალებებსა და მარაგებზე.

გარდა ამისა, არსებობს რისკი, რომ ჯგუფის აუდიტის მენეჯერმა არ გაითვალისწინა ის, რომ მთავრობის დადგენილება შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ჯგუფის სხვა კომპონენტებზეც, ჯგუფში „დეისის“ როლის გამო. ჯგუფში „დეისის“ როლი ხომ ისეთი პროდუქტების წარმოებაში მდგომარეობს, რომელსაც ჯგუფის სხვა კომპანიებს აწვდის და, მაშასადამე, „დეისის“ საქმიანობის ნებისმიერმა შეზღუდვამ შესაძლოა გავლენა მოახდინოს ჯგუფის ყველა სხვა კომპონენტზე. ამ საკითხმა შეიძლება პრობლემები გამოიწვიოს ასს 250-ის – „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“ – მოთხოვნების შესასრულებლად ჩატარებულ სამუშაოსთან დაკავშირებითაც. მაშასადამე, არსებობს რისკი იმისა, რომ ჯგუ-

ფის აუდიტორის შეფასება, რომელიც ეხება იმ კანონებისა თუ სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვას, რომელიც გავლენას ახდენს ჯგუფზე, ადეკვატური არ არის ან სამუშაო დოკუმენტებში არ ასახეს.

ის ფაქტი, რომ ჯგუფის საბჭოს წევრებმა ჯგუფის აუდიტის მენეჯერს არ აცნობეს მთავრობის დადგენილების შესახებ, შესაძლოა იმაზე მიაჩნებოდეს, რომ ჯგუფის ხელმძღვანელობა ცდილობს აუდიტორებისგან ამ სიტუაციის დამალვას. აუდიტის მენეჯერმა უნდა იმოქმედოს პროფესიული სკეპტიციზმით და უფრო დეტალურად გამოიკვლიოს ეს საკითხი, როგორც განხილულია ქვემოთ. თუ ჯგუფის ხელმძღვანელობამ ნამდვილად არ იცოდა ამ ახალი დადგენილების/ნორმატიული აქტის შესახებ, მაშინ არადაამაკმაყოფილებლად გამოიყურება კომპანიის კორპორაციული მართვა, განსაკუთრებით რისკების მონიტორინგისა და შეფასების ნაწილში. ეს გავლენას ახდენს აუდიტზე, ზრდის ხელმძღვანელობისა და მათი ქმედებების მიკერძოების რისკს, რამაც შესაძლოა განზრახ შეიყვანოს აუდიტორი შეცდომაში.

ამგვარად, ეს სიტუაცია მიუთითებს ჯგუფის აუდიტის არადაამაკმაყოფილებელ ხარისხზე, იმის გამო, რომ ჯგუფის აუდიტი გადაჭარბებულად დაეყრდნო კომპონენტის აუდიტორის მიერ ჩატარებული აუდიტის შედეგებს. გარდა ამისა, როგორც ჩანს, ჯგუფის აუდიტის მენეჯერს არ განუხილავს მთავრობის დადგენილების ფართო გავლენა – მთელ ჯგუფთან დაკავშირებული რისკის შეფასებაზე.

(ii) დამატებითი ზომები

აუდიტორული ფირმა „ფოქსგლოვისგან“ აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების მოთხოვნა და მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის ჩატარება, რომელიც ეხება მთავრობის დადგენილებას, ფინანსურ ანგარიშგებაზე მის გავლენას და ასევე კომპანიის ფუნქციონირებადობის სტატუსის შეფასებას. ჯგუფის აუდიტის გუნდმა უნდა დაადგინოს, რომ არსებობის დონე, რომელიც გამოიყენეს აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას, შესაბამისობაშია ამ კომპონენტისთვის აუდიტორების მიერ განსაზღვრულ არსებითობასთან და უნდა დარწმუნდნენ, რომ შესაფერისი მეთოდები იყო გამოყენებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და მათზე რეაგირებისთვის.

ჯგუფის აუდიტის გუნდმა შესაძლოა გადაწყვიტოს, რომ აუცილებელია დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება, მაგალითად, შემდეგი პროცედურების:

- კომპანიის ფუნქციონირებადობის სტატუსის შესახებ „დეისის“ ხელმძღვანელობის მიერ გამოტანილი დასკვნის მოპოვება და შეფასებისთვის გამოყენებული დაშვებების დასაბუთებულობის მიმოხილვა, განსაკუთრებით იმ დაშვებების, რომლებიც დაკავშირებულია მომავალი პერიოდების ამონაგებთან და კომპანიაში ფულადი ნაკადების შემოდინებასთან;
- მთავრობის დადგენილების ასლის მოპოვება, რათა აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას იმის თაობაზე, ზუსტად რა ტიპის შეზღუდვები უკავშირდება „დეისის“ და რა გავლენას იქონიებს ეს „დეისის“ ფუნქციონირებადობის სტატუსზე.

გარდა ამისა, ხელახლა უნდა შეფასდეს მთლიანად ჯგუფის ფუნქციონირებადობის სტატუსი, ჯგუფის სხვა კომპანიებზე მთავრობის ახალი დადგენილების გავლენის გათვალისწინებით. ვინაიდან ჯგუფი 50-ზე მეტ ქვეყანაში ყიდის თავის პროდუქციას, სავარაუდოდ, ეს ახალი დადგენილება მარტო „დეისიზე“ არ იმოქმედებს, ამიტომ დამატებითი პროცედურები უნდა ჩატარდეს ჯგუფის თითოეული კომპანიის და ასევე მთლიანად ჯგუფის ფუნქციონირებადობის სტატუსის შესაფასებლად.

ასევე, დამატებითი პროცედურები უნდა ჩატარდეს \$3 მლნ გუდვილის ნაშთთან დაკავშირებით, რომელიც აღიარებულია კომპანია „დეისისთან“ მიმართებით, მათ შორის, „დეისის“ გამოყენების ღირებულების განსაზღვრასთან მიმართებით, მომავალი პერიოდების ფულად ნაკადებზე დაყრდნობით, რომლის პროგნოზებშიც გათვალისწინებულია მთავრობის დადგენილების სავარაუდო გავლენა.

დასკვნა

საერთო ჯამში, ჯგუფის აუდიტში გამოვლენილი პრობლემები იმაზე მიუთითებს, რომ ჯგუფის აუდიტის

მენეჯერი არ არის კომპეტენტური, არაადეკვატური განსჯა განხორციელა და არაადეკვატური გადაწყვეტილებებიც მიიღო. ამ აუდიტში რამდენიმე შემთხვევაში არ შესრულდა ასს-ების მოთხოვნები და აუდიტი არ ჩატარდა საკმარისი გულისხმიერებით, პროფესიული სტანდარტების გამოყენებით. ჯგუფის აუდიტის მენეჯერმა უნდა გაიაროს დამატებითი სწავლება (ტრენინგი) ჯგუფის ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებულ საკითხებში, რათა გადაიჭრას ამ აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებაში გამოვლენილი ნაკლოვანებები და გარანტირებული იყოს, რომ მომავალი პერიოდების აუდიტის მართვა სათანადოდ განხორციელდება.